

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
ISTITUZIONI E MERCATI, DIRITTI E TUTELE**

Ciclo XXIX

Settore Concorsuale di afferenza: 12/G1

Settore Scientifico disciplinare: IUS/17

TITOLO TESI

**Abuso del diritto e repressione penale.
Profili di diritto penale sostanziale**

Presentata da: Dott. Pietro SORBELLO

Coordinatore Dottorato

Relatore

Chiar.ma Prof.ssa Marcella GOLÀ

Chiar.mo Prof. Gaetano INSOLERA

Esame finale anno 2017

“Tra vent’anni sarai più deluso dalle cose che non hai fatto che da quelle che hai fatto. E allora molla gli ormeggi. Lascia che gli alisei riempiano le tue vele. Esplora. Sogna” (Mark Twain)

Alla fine di qualsiasi cammino, per ogni esperienza umana, la mente ritorna al punto di partenza e rivede ogni singolo passo lungo il percorso, le direzioni seguite e quelle tralasciate, gli ostacoli incontrati e le deviazioni necessarie per continuare a camminare. Si ricordano i compagni di viaggio, quelli che ti mostrano la via, ti accompagnano nella prima parte, quando i passi non sono ancora sicuri, e gli altri che ti stanno poi accanto quando ti sembra di volare o rallenti per riprendere fiato.

Sono le passioni che ci fanno avanzare, nonostante le difficoltà.

Sul cammino che mi ha portato a completare questa tesi ho incontrato tante guide e compagni di viaggio, a partire dai Professori Giovanni GRASSO, Alessio LANZI e Roberto ZANNOTTI, i quali mi hanno incoraggiato nel candidarmi, ancora una volta, ad un Dottorato di ricerca; passando per il Prof. Gaetano INSOLERA, che mi ha seguito durante questo triennio, ed il Prof. Paolo ALDROVANDI, che non mi ha mai fatto mancare il suo prezioso consiglio, come una bussola per mantenere la giusta direzione; fino ad arrivare ai Dottori di ricerca Pasqualino SILVESTRE e Donato VOZZA ed al Maggiore Fabrizio BUONADONNA perché il loro sostegno è stato importante per raggiungere questo traguardo, ed all’Avv. Sabrina TIRABASSI per il prezioso contributo nella ricerca bibliografica.

Fondamentale, infine, l’incoraggiamento di Maria Teresa e le sue parole pochi istanti prima dell’esame per l’ammissione: “ce la puoi fare”.

Ripercorrendo mentalmente questo cammino non posso che essere grato a loro ed alla passione per lo studio del diritto penale che, qui a Bologna, ha voluto mi rimettessi in discussione ancora una volta.

*Alla Guardia di Finanza,
per la formazione che mi ha impartito.*

Capitolo primo

Abuso del diritto ed interpretazione teleologica.

La forza normativa dei principi e l'intervento sull'ordinamento.

- 1.1. L'abuso del diritto ovvero sull'esistenza di un "diritto soggettivo a fare qualcosa di sbagliato". Storia di una figura problematica. 11
- 1.2. L'interpretazione orientata al fine e l'abuso del diritto quale intervento (correttivo o integrativo) sull'ordinamento. 19
- 1.3. La materia civilistica e la frammentazione dell'abuso del diritto tra clausole costituzionali di socialità. 27
- 1.4. Interpretazione teleologica ed elusione fiscale. Il risparmio d'imposta attraverso l'aggiramento (e non l'occultamento) del presupposto. 35

Capitolo secondo

Il contrasto all'elusione fiscale tra norme particolari, generali e principi.

- 2.1. Il contrasto all'elusione fiscale tra prassi e diritto vivente: l'elusione "codificata" ed il previgente art 37-*bis* del D.P.R. 600/1973. 41
- 2.2. L'abuso del diritto e la capacità contributiva come principi generali antielusivi. 53
- 2.3. L'approdo alla clausola generale antielusiva dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente: l'equiparazione tra elusione fiscale ed abuso del diritto. 59
- 2.4. La sanzionabilità dell'elusione fiscale: profili amministrativi e di diritto penale. 68

Capitolo terzo

Il lessico della legalità nello Stato costituzionale di diritto.

L'abuso del diritto tra diritto penale ed intangibilità del tipo legale.

- 3.1. Il lessico della legalità. Uno sguardo diacronico sul parallelismo tra forme di Stato, legge e contenuti del bene giuridico. 75
- 3.2. Lo Stato di diritto tra i significati del principio di legalità e le nozioni di reato. 90
- 3.3. Il costituzionalismo penale nel pensiero di Franco BRICOLA e la funzione critica del bene giuridico. 100
- 3.4. La forza normativa del tipo ed i fatti offensivi non conformi al tipo legale. La tipicità quale garanzia dal potere giudiziario. 104
- 3.5. La sentenza "*Dolce e Gabbana*" tra eterointegrazione del tipo legale con effetti analogici *in malam partem* e (perdurante) erronea commistione di evasione ed elusione. 109

| | |
|---|------|
| 3.6. Crisi della riserva di legge e legalità penale europea: limiti costituzionali all'equiparazione tra diritto giurisprudenziale e legge. | 1266 |
|---|------|

Capitolo quarto

Antigiuridicità e rilevanza dell'abuso del diritto.

| | |
|--|------|
| 4.1. Antigiuridicità, cause di giustificazione e funzione di liceità del fatto conforme al tipo. | 141 |
| 4.2. Il fondamento sostanziale delle cause di giustificazione e l'esercizio del diritto <i>ex art. 51 c.p.</i> | 147 |
| 4.3. Diritto penale e normativa dell'Unione europea. Le libertà fondamentali di circolazione quali diritto scriminante. | 1522 |
| 4.3.1. L'interesse generale quale limite esterno. | 1611 |
| 4.3.2. L'abuso della causa di giustificazione quale limite interno. | 1655 |
| 4.4. Il disconoscimento del diritto e l'antigiuridicità di un fatto che è già tipico. Un esempio. | 1688 |

Capitolo quinto

Abuso del diritto e teoria della colpevolezza.

| | |
|---|-------|
| 5.1. Le diverse accezioni della colpevolezza: principio, definizione, funzioni e struttura. | 1733 |
| 5.2. Possibilità di conoscere l'illecito e prevedibilità dell'esito giudiziario. L'incidenza dell'abuso del diritto tra colpevolezza e legalità convenzionale. | 1811 |
| 5.3. Il particolarismo tributario e le obiettive condizioni di incertezza. Art. 15 del D. Lgs. 74/2000 e non punibilità dell'errore sulle norme tributarie integratrici del precetto. | 19090 |
| 5.4. Dolo specifico di evasione <i>versus</i> dolo di elusione. La selettività del fine di evadere le imposte. | 1988 |
| Conclusioni | 2044 |
| Bibliografia | 206 |

Introduzione

Lo studio dell'abuso del diritto solleva questioni che superano la disciplina tributaria - nella quale l'istituto gode di particolare attenzione nell'ultimo decennio - ed investono l'intero ordinamento giuridico.

Le sue manifestazioni sono sempre state problematiche perché, attraverso l'interpretazione teleologica in cui si sostanzia, si cerca di risolvere i problemi di funzionalità del sistema normativo¹ per soddisfare esigenze non codificate, a dispetto della certezza del diritto, della legalità e finanche del principio personalistico dell'illecito: nel consentire di veicolare nell'ordinamento valori "etici" (buona fede, correttezza) o "politici" (solidarietà, utilità sociale, benessere collettivo, etc.)² l'abuso del diritto si presta infatti a dispositivo di correzione e di autointegrazione dell'ordinamento. Se il titolare di un diritto soggettivo esercita i poteri e le facoltà connessi a questa situazione giuridicamente tutelata, perseguendo finalità diverse e persino contrarie agli scopi per i quali tali poteri e facoltà sono attribuiti, egli abusa del suo diritto e la figura in esame si presenta come "circostanza dequalificante" che situa l'agente al di fuori del legittimo esperimento dei poteri attribuiti³.

A fronte di questa definizione di sintesi occorre allora chiedersi se l'abuso del diritto ha rilevanza per il diritto penale sostanziale e quali sono i relativi profili di interesse.

La prima, quasi automatica, associazione è quella tra abuso del diritto e sistema tributario suggellata dalla giurisprudenza degli ultimi anni che ne ha sdoganato gli effetti nella materia penale tributaria attraverso la combinazione di fattispecie legali distinte per ambito normativo, concetto e finalità.

Nonostante il legislatore tributario ne abbia recentemente decretato l'irrelevanza penale⁴, allineandone la nozione a quella di elusione fiscale, l'abuso del diritto tributario è manifestazione di una più ampia categoria che investe ciascun elemento della concezione tripartita del reato e non soltanto il tipo legale. Seguirne la scomposizione proposta dalla teoria generale non è quindi un mero esercizio di stile, ma un argomentare ragionato che vuole cogliere i punti di frizione con gli accennati principi di legalità e colpevolezza.

¹ In questi termini BARCELLONA M., *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teleologicamente orientata del traffico giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 2/2014, pag. 468.

² SALVI C., *Abuso del diritto* (voce), I) *Diritto civile*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, pag. 1.

³ Così BARCELLONA M., *L'abuso del diritto*, cit., pag. 472.

⁴ In attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, con l'art. 1, primo comma, del D. Lgs. 05 agosto 2015, n. 128, alla legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, è stato aggiunto l'art. 10-bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale) il cui comma 13 prevede che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie".

Quanto al *fatto tipico*, la ritenuta rilevanza penale dell'abuso del diritto tributario ha determinato un'autointegrazione dell'ordinamento che si è risolta nell'estensione delle incriminazioni oltre i confini stabiliti dal legislatore penale, così palesandosi la debolezza del tipo legale. E se viene a mancare la "forza normativa del tipo"⁵, qui intesa come capacità originaria di disciplina della norma penale, le cause possono individuarsi in una normativa non razionale rispetto allo scopo⁶, in un legislatore rinunciatario ed anche in quella giurisprudenza che - spinta da un "autoritarismo bene intenzionato"⁷ ed attraverso "interpretazioni di scopo" - riconduce al tipo legale fatti ad esso estranei.

Sulla fondatezza di questi addebiti basti pensare ai profili di irrazionalità nella normativa in materia di immigrazione clandestina⁸ o dell'aggravante del grave nocumento al risparmio⁹; alla deliberata scelta, emersa nei lavori preparatori sulla riforma delle false comunicazioni sociali, di demandare all'"interpretazione giurisprudenziale" la rilevanza penale del falso valutativo¹⁰, con il conseguente contrasto giurisprudenziale innescato dall'entrata in vigore della legge 27 maggio 2015, n. 69 e superato dalla sentenza

⁵ Si veda PASSERINI GLAZEL L., *La forza normativa del tipo: pragmatica dell'atto giuridico e teoria della categorizzazione*, Macerata, 2005.

⁶ Nella distinzione weberiana si definisce "razionale rispetto allo scopo" un agire motivato come mezzo per il raggiungimento di scopi voluti e considerati razionalmente; è invece "razionale rispetto al valore" il comportamento valutato positivamente in quanto tale, indipendentemente dal suo successo. Tra agire razionale rispetto ai valori o rispetto allo scopo e l'ipotesi che quest'ultimo si riveli più adeguato per l'agire pubblico si veda DI GIORGI P.L., *Introduzione a Weber M., Scienza come vocazione e altri testi di etica e scienza sociale*, Milano, 1996, pag. 29.

⁷ Per questa espressione si rinvia a PULITANÒ D., *Diritto penale*, Torino, 2013, pag. 77.

⁸ Sul tema, "la risposta sul terreno del procedimento penale si è rivelata inutile, inefficace e per alcuni profili dannosa, mentre la sostituzione del reato con un illecito e con sanzioni di tipo amministrativo, fino al più rigoroso provvedimento di espulsione, darebbe risultati concreti". Così CANZIO G., *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2015 del Primo Presidente della Corte di Cassazione per l'inaugurazione dell'anno giudiziario*, pag. 22: www.cortedicassazione.it. Si veda altresì PELISSERO M., *La clandestinità e i guai delle leggi scritte con la pancia*, in *Il Secolo XIX*, 29 gennaio 2016, che ha sintetizzato i caratteri di una norma rivelatasi da subito "inutile, inefficace e controproducenti: inutile, perché sanziona sul piano penale una condotta che già è illecito sul piano della disciplina amministrativa [...]; inefficace, perché è priva di forza deterrente la minaccia di una pena pecuniaria nei confronti di chi non sarà mai in grado di pagarla e che è anzi disposto ad abbandonare il proprio paese ed affrontare viaggi rischiosi [...]; controproducente, perché costringe i giudici ad aprire fascicoli per tutti gli immigrati irregolari [...]".

⁹ Nella previgente formulazione dell'art. 2622, quinto comma, il nocumento "si considera grave quando abbia riguardato un numero di risparmiatori superiore allo 0,1 per mille della popolazione risultante dall'ultimo censimento ISTAT ovvero se sia consistito nella distruzione o riduzione del valore di titoli di entità complessiva superiore allo 0,1 per mille del prodotto interno lordo". In termini fortemente critici, SEMINARA S., *Considerazioni penalistiche sul disegno di legge in tema di tutela del risparmio*, in *Dir. pen. proc.*, 4/2004, pag. 509, per il quale si tratta "più semplicemente di un caso di ignoranza di tecnica legislativa".

¹⁰ Così il Sen. Nico D'Ascola nella relazione stenografica della II Commissione permanente (Giustizia), seduta n. 192 del 18 marzo 2015, in relazione al D.D.L. del 15.03.2013 n. 19. In senso conforme, nel resoconto stenografico dell'Assemblea della Camera dei Deputati, seduta n. 427 del 14.05.2015, è stata ribadita la scelta di non intervenire sui "dubbi interpretativi che [...] potrebbero determinare una restrizione significativa del campo applicativo del reato con particolare riferimento alle cosiddette valutazioni false [...] in quanto gli aspetti [...] più critici possono essere agevolmente superati attraverso l'attività dell'interprete". Per l'approfondimento sulla nuova formulazione si rinvia a MANES V., *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali*, in *Dir. pen. cont.*, 22 febbraio 2016, nonché ZANNOTTI R., *Diritto penale dell'economia*, Milano, 2017, pag. 131 ss.

22474/2016 delle Sezioni unite¹¹. Quest'ultima sentenza merita particolare attenzione, non tanto per la fattispecie oggetto del contrasto che è estranea al presente studio, quanto per le riflessioni sul rapporto tra interpretazione letterale ed interpretazione teleologica¹² nonché, più in generale, fra giudice e legislatore nell'attuale momento storico¹³: i termini della questione, a ben vedere, investono il lessico della legalità e sono gli stessi che hanno alimentato le riflessioni sulla (ir)rilevanza penale dell'abuso del diritto tributario fino all'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* della legge 212/2000.

Richiamata la definizione di sintesi di abuso del diritto ed in particolare la sua portata dequalificante (“*le droit cesse où l’abus commence*”¹⁴) è possibile attraversare la categoria della tipicità per accedere all’antigiuridicità, all’interno della quale i profili dell’abuso del diritto si colgono nell’incidenza sulle cause di giustificazione, in particolare sulla scriminante dell’esercizio di un diritto. Al di fuori della materia tributaria, questo secondo nesso si comprende agevolmente prestando attenzione al principio del mutuo riconoscimento ed al rapporto tra la normativa eurolunitaria ed il diritto penale: se il primo è infatti volto ad ampliare gli spazi di libertà dei cittadini dell’Unione europea, la giurisprudenza della Corte di giustizia conosce da tempo un principio in base al quale un operatore può perdere questi diritti se cerca di abusarne¹⁵, con la conseguenza che, in assenza di scriminanti, un fatto tipico è anche antigiuridico.

Più in generale, la considerazione che “ogni ordinamento che aspiri ad un minimo di completezza deve contenere delle misure, per così dire, di autotutela, al fine di evitare che i diritti da esso attribuiti siano esercitati in maniera abusiva, eccessiva o distorta”¹⁶, porta a

¹¹ Si veda Cass. pen., Sez. unite, sent. 27.05.2016, n. 22474, in *Leggi d'Italia*.

¹² “E invero, è certamente corretto l’assunto per il quale, in base all’art. 12 “preleggi”, “nell’applicare la legge, non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole, secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore”; tuttavia non può certo negarsi che proprio l’intenzione del legislatore deve essere “estratta” dall’involucro verbale (“le parole”), attraverso il quale essa è resa nota ai destinatari e all’interprete. Che poi detta intenzione non si identifichi con quella dell’Organo o dell’Ufficio che ha predisposto il testo, ma vada ricercata nella volontà statuale, finalisticamente intesa è fuor di dubbio”. Così Cass. pen., Sez. unite, sent. 27.05.2016, n. 22474, *cit*.

¹³ Oltre alla citata sentenza 22474/2016 delle Sezioni unite, il riferimento è soprattutto alla giurisprudenza delle Corti europee, in particolare alla sentenza del 14.04.2015 della Corte EDU (CONTRADA c. ITALIA), in *Dir. pen. cont.*, 4 ottobre 2016, con nota di MANNA A., *La sentenza Contrada e i suoi effetti sull’ordinamento italiano: doppio vulnus alla legalità penale?*, e con nota di PALAZZO F., *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, in *Dir. pen. proc.*, 9/2015, pag. 1061, nonché alla sentenza dell’08.08.2015 della Corte di Giustizia (causa C-105/14, TARICCO), con nota di EUSEBI L., *Nemmeno la Corte di Giustizia dell’Unione Europea può erigere il giudice a legislatore*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2015, pag. 40.

¹⁴ Per questa espressione PLANIOL M. F., *Traité élémentaire de droit civil*, II, Parigi, 1939, pag. 312.

¹⁵ Esiste infatti una “regola, ripetutamente affermata dalla Corte di giustizia, per la quale nessuna disposizione del diritto comunitario può essere legittimamente invocata per assicurare benefici manifestamente contrari ai suoi scopi e ai suoi obiettivi. Tale regola, concepita come un principio interpretativo, costituisce un’indispensabile valvola di sicurezza per tutelare gli obiettivi di tutte le disposizioni di diritto comunitario contro un’applicazione formalistica basata unicamente sul loro tenore letterale” (par. 74). Così MADURO M.P., conclusioni dell’Avvocato generale all’udienza del 07.04.2005, procedimento C-255/02 (HALIFAX).

¹⁶ In questi termini TESAURO G., Conclusioni dell’Avvocato generale all’udienza del 04.02.1998 (par. 24), procedimento C-367/96 (KEFALAS).

verificare eventuali convergenze tra l'abuso del diritto ed alcune figure del diritto penale. Ad esempio con l'antigiuridicità speciale, da cui l'abuso del diritto si discosta perché non segna la condotta tipica di un'illiceità desumibile da una norma diversa da quella incriminatrice¹⁷, ma incide sulla causa di giustificazione ed investe quindi l'antigiuridicità oggettiva; oppure con l'eccesso colposo che ricorre in presenza dei presupposti di fatto di una causa di giustificazione, i cui limiti l'agente travalica per colpa: nonostante il comune riferimento all'antigiuridicità queste figure divergono per ampiezza (l'abuso del diritto riguarda solo la scriminante di cui all'art. 51 c.p.), struttura (nell'eccesso colposo i limiti della causa di giustificazione sono colposamente superati, nell'abuso del diritto il rispetto della disposizione è solo formale) ed efficacia (l'eccesso colposo determina l'applicazione delle "disposizioni concernenti i delitti colposi, se il fatto è previsto dalla legge come delitto colposo", l'abuso del diritto elide la scriminante e conferma quell'antigiuridicità indiziata dal tipo legale).

Anche avuto riguardo alla colpevolezza, l'abuso del diritto offre utili spunti di riflessione. In alcuni casi, in particolare nel diritto penale dell'economia, le incriminazioni presentano dei canali di comunicazione con la disciplina extrapenale che non mancano di sollevare questioni sul confine tra sufficiente determinatezza e indeterminatezza configgente col principio di tassatività. Nella misura in cui alla diversa interpretazione di un elemento della fattispecie consegua una più o meno ampia portata applicativa, la norma penale non è in grado di orientare il comportamento del cittadino e per conoscere il suo significato occorre attendere l'interpretazione (vincolante) del giudice¹⁸.

Nonostante l'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente dovrebbe affidare alla storia le riflessioni sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale¹⁹, esse rimangono attuali per il tradizionale profilo della riserva di legge, ma soprattutto per il secondo aspetto della legalità che la Corte costituzionale, nella sentenza 24 marzo 1988, n. 364, individuò nel principio di colpevolezza. Sul piano dei principi dell'ordinamento multilivello, in particolare, l'attualità si coglie nell'antagonismo tra le accezioni di legalità costituzionale e convenzionale, quest'ultima incentrata sul binomio accessibilità e prevedibilità della norma incriminatrice, la cui fonte è indifferentemente la legge o il diritto giurisprudenziale ai sensi dell'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

¹⁷ Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2014, pag. 201 ss.

¹⁸ Così LANZI A.-PUTINATI P., *Istituzioni di diritto penale dell'economia*, Milano, 2007, pag. 18.

¹⁹ Come vedremo, il condizionale è d'obbligo a fronte di alcune posizioni le quali a nostro avviso erroneamente - ritengono di poter in alcuni casi affermare la perdurante rilevanza penale dell'elusione ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che incrimina la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Capitolo primo

Abuso del diritto ed interpretazione teleologica.

La forza normativa dei principi e l'intervento sull'ordinamento.

Sommario: **1.1.** L'abuso del diritto ovvero sull'esistenza di un "diritto soggettivo a fare qualcosa di sbagliato". Storia di una figura problematica. **1.2.** L'interpretazione orientata al fine e l'abuso del diritto quale intervento (correttivo o integrativo) sull'ordinamento. **1.3.** La materia civilistica e la frammentazione dell'abuso del diritto tra clausole costituzionali di socialità. **1.4.** Interpretazione teleologica ed elusione fiscale. Il risparmio d'imposta attraverso l'aggiramento (e non l'occultamento) del presupposto.

1.1. L'abuso del diritto ovvero sull'esistenza di un "diritto soggettivo a fare qualcosa di sbagliato". Storia di una figura problematica.

Quando una norma attribuisce una posizione giuridica di vantaggio, che consente al soggetto di realizzare il proprio interesse, l'ordinamento giuridico riconosce un diritto soggettivo in forza del quale il titolare gode di una serie di poteri e facoltà in relazione ad un determinato bene¹.

La tutela accordata a questa situazione giuridica è potenzialmente illimitata fintanto che il concreto esercizio del diritto soggettivo rimanga conforme al diritto oggettivo ovvero alla funzione obbiettiva per il quale il potere stesso è attribuito. La conformità alle regole è condizione necessaria, ma non sufficiente perché l'ordinamento ritenga ancora meritevole di tutela l'esercizio del diritto: se l'ordinamento attribuisce in via generale ed astratta un diritto soggettivo, in quali casi il relativo esercizio può allora considerarsi giuridicamente inammissibile (*rectius* non tutelabile)?

L'interrogativo introduce le nozioni di limite e di scopo nell'esercizio del diritto soggettivo nonché la conformità di questo esercizio alla funzione obbiettiva della norma,

¹ Per l'approfondimento sulle principali teorie di spiegazione del concetto di diritto soggettivo, incentrate sulla volontà o sull'interesse, si veda LA TORRE M., *Disavventure del diritto soggettivo. Una vicenda teorica*, Milano, 1996, nonché ALPA G.- GRAZIADEI M.-GUARNIERI A.-MATTEI U.-MONATERI P.G.-SACCO R., *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001.

ognuna delle quali deve essere esaminata in rapporto alla figura dell'abuso del diritto ed al suggestivo quesito sull'esistenza di "un diritto soggettivo a fare qualcosa di sbagliato"².

Si tratta di precisazioni terminologiche con valenza metodologica rispetto alle successive riflessioni.

A dispetto della violazione di un diritto, che potrà integrare un illecito rilevante sul piano del diritto civile, amministrativo o penale secondo le regole di questi settori dell'ordinamento, occorre chiedersi se ed a quali condizioni anche l'abuso del diritto possa risolversi in un illecito tenuto conto della tradizionale regola del "*qui iure suo utitur neminem laedit*"³. È infatti apparso contraddittorio ritenere "che un comportamento sia giuridicamente valutato al tempo stesso come permesso e come difforme da uno specifico obbligo normativo"⁴. Tuttavia, "se v'è incompatibilità logica a pensare che si abbia diritto a comportarsi in un dato modo, e che si sia, al tempo stesso, normativamente obbligati a non comportarsi in quel modo, non v'è certo incompatibilità logica a pensare che un comportamento sia qualificato come "possibile" o "autorizzato" e che abbia al tempo stesso un limite inerente alla qualificazione normativa in termini di possibilità o autorizzazione".

Questa posizione chiarisce l'estraneità del concetto di limite alla figura dell'abuso del diritto. Se eccede il giuridicamente consentito, una condotta integra non già un abuso, ma una violazione del diritto con la conseguenza che l'idea di limite rende superflua la figura in esame⁵. L'abuso del diritto può allora descriversi come un comportamento formalmente

² In merito si veda PINO G., *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, in *Ragion pratica*, 24/2005, pag. 161, nonché NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, pag. 37, per il quale "l'apparente conformità dal comportamento del soggetto al contenuto del suo diritto onde abusare del diritto dovrebbe significare coprire dell'apparenza del diritto un atto che si avrebbe il dovere di non compiere".

³ Sui "fondamenti del conflitto delle due regole" si rinvia a LONGCHAMPS DE BÉRIER F., *L'abuso del diritto nell'esperienza del diritto privato romano*, Torino, 2013, pag. 140, il quale, all'esercizio del diritto usato come "argomento contro l'esistenza nel diritto romano del divieto di abusare del diritto", affianca la regola del "*male enim nostro iure uti non debemus*" per temperare l'assolutismo della prima. Si veda anche GALGANO F., *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016, pag. 31.

⁴ In questi termini GIORGIANNI V., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, pag. 128 ss. In senso conforme MANTOVANI F., *Esercizio del diritto*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, pag. 664, per cui "un esercizio illegittimo di un diritto o è un controsenso o è esercizio di un "non diritto". Il diritto c'è o non c'è; ma se esiste, l'attuazione del medesimo non può essere che lecita". La rilevanza giuridica del comportamento si risolve nel binomio liceità-illiceità, senza che sia ipotizzabile una figura ibrida "del formalmente lecito ma sostanzialmente non consentito". Così VELLUZZI V., *Introduzione*, in ID (a cura di), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012, pag. 13.

⁵ Nella dottrina oltralpe il riferimento è a PLANIOL M., *Traité élémentaire de droit civil*, cit., pag. 312, per il quale "*le droit cesse où l'abus commence et il ne peut y avoir usage abusif d'un droit parce qu'un acte ne peut pas être tout à la fois conforme au droit et contraire au droit*". Nella letteratura nazionale si veda GAMBARO A., voce *Abuso del diritto*, II) *Diritto comparato e straniero*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1988, pag. 2, nonché ROMANO S., *Abuso del diritto*, C) *Diritto attuale*, in *Enc. diritto*, Milano, 1958, pag. 167, per il quale "il concetto di limite non è sufficiente. Va da sé che i poteri di autonomia privata sono fondati nel quadro delle libertà giuridiche, cioè di quelle positivamente determinate e quindi inclusive di limiti. [...] I poteri di autonomia, costitutivi, modificativi, estintivi attraverso attività giuridicamente configurate in norme che stabiliscono le condizioni di esistenza, validità, efficacia degli atti giuridici che includono ovviamente il concetto di limite nella stessa configurazione; per cui l'inosservanza di questi limiti, sembra dar ragione alla

consentito, ma non tollerato dall'ordinamento⁶. Si tratta di un uso improprio del diritto soggettivo a ragione dello scopo perseguito, reso manifesto dalle modalità di esercizio rispetto alla funzione assegnata al diritto oggettivo. L'attenzione alle modalità di esercizio consente di precisare ulteriormente i contorni dell'abuso del diritto.

Il diritto soggettivo è attribuito per uno o più scopi determinati, per soddisfare uno o più interessi⁷ ritenuti dall'ordinamento meritevoli di tutela al punto da integrare una causa di giustificazione idonea ad elidere l'antigiuridicità di un fatto tipico ai sensi dell'art. 51 c.p.⁸.

Se il diritto soggettivo è però esercitato perseguendo finalità diverse o finanche collidenti con le ragioni della sua attribuzione, il suo esercizio si accompagna a concomitanti "circostanze dequalificanti"⁹, ossia a "un di più che lo situi fuori dal legittimo esperimento dei poteri attribuiti". Il diritto così esercitato non merita allora tutela ed il suo abuso è al contrario censurato dall'ordinamento perché ritenuto "giuridicamente sbagliato": quale regola permette allora il disconoscimento di quel diritto esercitato con finalità contrastanti rispetto allo scopo della sua attribuzione?

Prima di affrontare la principale questione, le cui implicazioni s'irradiano diversamente in ciascuno dei successivi capitoli, occorre soffermarsi sull'ultima delle accennate precisazioni terminologiche perché si mantengano concettualmente distinti lo scopo perseguito dal titolare rispetto alla finalità del diritto oggettivo, quest'ultima coincidente con la funzione della norma. Per agevolarne la comprensione è sufficiente anticipare il richiamo all'art. 833 c.c., ipotesi per certi aspetti speciale dell'abuso del diritto¹⁰, che vieta al

corrente secondo la quale non sussistendo il diritto non se ne può configurare l'abuso, mentre parlare di abuso non significa altro che sconfinare da quei limiti entro i quali soltanto esiste il diritto".

⁶ Secondo GENTILI A., *L'abuso del diritto come argomento*, in VELLUZZI V., (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 149, "l'abuso del diritto resta quindi un uso del proprio diritto e nessuno potrebbe dire a priori che uso: qualsiasi uso nelle circostanze appropriate può esser detto abuso. È chiamato abuso, e non uso, in quanto ritenuto illegittimo. Illegittimo però tutto considerato. Perché a prima vista non è che un uso formalmente legittimo, che se non lo fosse non lo chiameremmo abuso ma illecito. E invece diciamo "abuso" perché impliciamo che formalmente, secondo lo stretto diritto, sarebbe legittimo, ma sostanzialmente, secondo il vero diritto, sia invece illegittimo".

⁷ Sulla teoria dell'interesse si argomenta il divieto dell'abuso del diritto. Per tale teoria "l'attribuzione del diritto soggettivo è giustificata dal soddisfacimento di un interesse, ne segue che l'abuso del diritto, come abitualmente configurato, si mostra in veste di importante strumento capace di far emergere un conflitto tra ragioni dell'attribuzione (interesse da soddisfare) e modalità di esercizio del diritto". Così VELLUZZI V., *Interpretazione e tributi. Argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2015, pag. 282, nota 57.

⁸ Secondo ROMANO M., Art. 51, *Commentario sistematico del codice penale*, vol. I., Milano, 2004, pag. 542, "il legislatore procede qui ad un bilanciamento di interessi contrapposti e, per il maggior peso della libertà del singolo, accorda in via di principio la sua preferenza alla realizzazione da parte del soggetto dell'interesse per il quale è dall'ordinamento riconosciuto o attribuito il diritto".

⁹ Si veda BARCELLONA M., *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teleologicamente orientata del traffico giuridico*, in Riv. dir. civ., 2/2014, pag. 472.

¹⁰ A prescindere dalla particolare configurazione della disciplina degli atti emulativi, secondo ROMANO S., *Abuso del diritto*, cit., pag. 166, "l'asserita autonomia di figura rispetto al concetto generale di abuso del diritto deriva più che da un più che da una diversità concettuale, dalla circostanza che è stato possibile precisare un'ipotesi di abuso con una formulazione particolarmente espressiva di un limite funzionale del diritto di proprietà".

proprietario di compiere atti emulativi, atti che non hanno altro scopo se non quello di nuocere o recare molestia ad altri, senza dunque ricavare alcun apprezzabile vantaggio¹¹.

A fronte delle difficoltà di indagare sull'*animus* del titolare del diritto, riflettere sulla funzione della norma impone di considerare la “corrispondenza tra il potere di autonomia conferito al soggetto e l’atto di esercizio di questo potere. Questo legame è obiettivo; è più visibile nell’autonomia cosiddetta funzionale i cui poteri richiedono di essere positivamente esercitati in funzione della cura di interessi determinati [...]. Il non esercizio o l’esercizio secondo criteri diversi da quelli imposti dalla natura della funzione può considerarsi abuso in ordine a quel potere”¹². In questa prospettiva è stato efficacemente osservato che “la traduzione di un interesse in termini oggettivi e astratti da parte del legislatore ha l’effetto di aprire la strada alla possibilità di controlli e limiti *a posteriori* (ossia in sede interpretativa) sulle modalità di esercizio dei diritti, in vista della conformità di tali atti concreti all’interesse astratto sotteso al diritto”¹³. Al criterio della funzione si accompagna quello (ulteriore e sostanzialmente convergente) dell’anormalità dell’atto in base al quale l’abuso del diritto soggettivo si configura quando il relativo esercizio sia “abnorme” rispetto alla funzione assegnata dalla norma¹⁴.

In estrema sintesi, attraverso l’abuso del diritto il divario dell’atto rispetto alla funzione può essere colmato in via teleologica, riducendo l’ambito di rilevanza della posizione giuridica di vantaggio tutte quelle volte in cui “lettera della norma è considerata più ampia, sovrainclusiva rispetto allo scopo, ossia [quando] alla formulazione linguistica della norma sono riconducibili modalità di esercizio del diritto soggettivo in grado di frustrare la finalità

¹¹ Si veda GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009, pag. 220. Inoltre, secondo la Suprema corte, poiché “l’atto emulativo vietato presuppone lo scopo esclusivo di nuocere o di recare pregiudizio ad altri, in assenza di una qualsiasi utilità per il proprietario, non è riconducibile a tale categoria un atto comunque rispondente ad un interesse del proprietario, né potendo il giudice compiere una valutazione comparativa discrezionale fra gli interessi in gioco o formulare un giudizio di meritevolezza e prevalenza fra gli stessi”. Così Cass. civ., Sez. II, sent. 22.01.2016, n. 1209, in *Leggi d’Italia*. Si veda anche MISTRETTA M., *Abusi nel settore dei diritti reali*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto, cit.*, pag. 75.

¹² Così ROMANO S., *Abuso del diritto, cit.*, pag. 167. In senso conforme, secondo la Suprema corte l’abuso del diritto “è ravvisabile, in sostanza, quando, nel collegamento tra il potere di autonomia conferito al soggetto ed il suo atto di esercizio, risulti alterata la funzione obiettiva dell’atto rispetto al potere che lo prevede. Così Cass. civ., Sez. III, sent. 18.09.2009, n. 20106, in *Giur. comm.*, 2/2011, pag. 295, con nota di BARCELLONA E., *Buona fede e abuso del diritto di recesso ad nutum tra autonomia privata e sindacato giurisdizionale*. Si veda anche VELLUZZI V., *Introduzione*, in ID., (a cura di), *L’abuso del diritto, cit.* pag. 14, per il quale “le ragioni dell’attribuzione del diritto costituiscono il metro di valutazione dell’esercizio del diritto medesimo. Ciò stabilito non v’è alcuna difficoltà nel ritenere che una modalità di esecuzione del diritto soggettivo conforme a quanto disposto dalla norma intesa in conformità alla sua formulazione linguistica, possa essere considerata conforme al diritto oggettivo in quanto non riconducibile alle ragioni dell’attribuzione del diritto soggettivo”.

¹³ In questi termini PINO G., *L’esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti, cit.*, pag. 167. Sul tema si rinvia a COMANDUCCI P., *Abuso del diritto e interpretazione giuridica*, in VELLUZZI V. (a cura di), *L’abuso del diritto, cit.* pag. 19 ss.

¹⁴ Così MESSINA M., *L’abuso del diritto*, Napoli, 2003, pag. 88.

dell'attribuzione del diritto soggettivo medesimo"¹⁵. Una simile riduzione si risolve in un adattamento normativo effettuato in via interpretativa, ragione per cui l'abuso del diritto è stato definito come uno dei "correttivi più noti"¹⁶ negli ordinamenti giuridici contemporanei per sopperire ai fallimenti della normazione generale e astratta¹⁷.

Per questa "funzionalità adeguatrice" l'abuso del diritto è figura problematica ed il cui periodico ritorno in auge è sempre sottoposto a critiche serrate perché, innestando nell'ordinamento positivo valori metagiuridici, morali o sociali¹⁸, essa alimenta concrezioni del concetto generale di "illiceità atipica"¹⁹, mette in crisi il concetto di fattispecie²⁰ e compromette il principio liberale della certezza del diritto. La conseguenza è che "le norme non bastano più a sé stesse, ma sono giustificate e sorrette da qualcos'altro, che in certo modo può servirsene e utilizzarle. Storici o metastorici che siano, i valori esprimono totalità di senso, e perciò dominano l'imprevedibile, ignorano spazi vuoti, danno risposte a tutte le domande. La teoria dei valori ha cancellato dal nostro dibattito il problema delle lacune. Tutto si è ormai riempito"²¹.

La ragione per cui il nostro codice civile non contiene una clausola generale antiabuso risale alla cultura giuridica degli anni trenta, che fondava l'abuso del diritto "più che su di un principio giuridico, su di un concetto di natura etico morale, con la conseguenza che colui

¹⁵ Così VELLUZZI V., *Introduzione*, in ID. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 14 ss., che riprende il lessico di SCHAUER F., *Le regole del gioco*, trad. it., Bologna 2000.

¹⁶ Si veda PATTI S., *Abuso del diritto*, in *Dig. scienze priv.*, vol. I, Torino, 1987, pag. 1.

¹⁷ Spiega l'abuso del diritto come *défaillance* della programmazione normativa GAMBARO A., *Abuso del diritto* (voce), cit., pag. 1.

¹⁸ Sul punto si rinvia a RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, pag. 220.

¹⁹ Su questo concetto si vedano ATIENZA M.-RUIZ MANERO J., *Illeciti atipici. L'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento del potere*, (trad. it. CARNEVALE V.), Bologna, 2004. Nel proporre una teoria generale dell'illiceità atipica, gli Autori individuano una serie di istituti riconducibili ai tipi ideali dell'abuso del diritto, della frode alla legge e dello sviamento di potere.

²⁰ Di fronte al quesito sulle ragioni della crisi del concetto di fattispecie, sono stati individuati due fenomeni "che si tengono insieme e si spiegano con rigorosa reciprocità. Da un lato, c'è lo spostarsi dei criteri di decisione giudiziaria al di sopra della legge. Il primo passo – ed è passo ligio al metodo positivo – sta nell'innalzarsi dalla legge al diritto: si vuol dire, dalle leggi ordinarie (fissate, ad esempio, nei codici) alle norme costituzionali. Le quali appaiono, in linea di massima, come norme senza fattispecie, applicate senza la mediazione di leggi ordinarie, e, dunque, senza quel riconoscersi del tipo nel fatto, della forma generale nell'evento concreto, in cui risiede la genesi logica del "caso". [...] L'ulteriore passo sta nel salire dal diritto ai valori, cioè a criteri supremi, che si celano o si calano nelle norme costituzionali". Così IRTI N., *La crisi della fattispecie*, in *Riv. dir. proc.*, 1/2014, pag. 41, il quale richiama la "teoria dei valori positivizzati", espressa da Luigi Mengoni, secondo cui "i principi morali incorporati dalla Costituzione nella forma dei diritti fondamentali, oggettivamente intesi come principi elementari dell'ordinamento, acquistano natura giuridica e, con essa, un nuovo modo di validità, senza perdere il loro *status* originario. Essi appartengono in pari tempo al diritto e alla morale, di guisa che, da un lato, è restituita al diritto positivo la fondazione in un ordine oggettivo di valori sostanziali, e non semplicemente nella legalità procedurale, dall'altro è salvaguardata la sua autonomia assoggettando la determinazione dei criteri di integrazione – che non può avvenire se non caso per caso in relazione a sin goli contesti concreti – ai modi, alle procedure e ai vincoli specifici dell'argomentazione giuridica". Così MENGONI L., *Scritti*, I, *Metodo e teoria giuridica*, Milano, 2011, pag. 47.

²¹ Ancora IRTI N., *La crisi della fattispecie*, cit., pag. 42.

che ne abusava era considerato meritevole di biasimo, ma non di sanzione giuridica”²². Tra le cause della mancata previsione, nella sentenza 20106/2009 la Suprema corte individuò anche la “preoccupazione per la certezza - o quantomeno prevedibilità del diritto -, in considerazione della grande latitudine di potere che una clausola generale, come quella dell’abuso del diritto, avrebbe attribuito al giudice”. Tale preoccupazione fu quindi di ostacolo all’entrata in vigore dell’art. 7 del Progetto definitivo delle “Disposizioni sulla pubblicazione e l’applicazione della legge in generale” (corrispondenti alle “Disposizioni sulla legge in generale” del Codice civile poi promulgato), a norma del quale “nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è riconosciuto”²³.

Ad una norma a carattere generale²⁴ furono quindi preferite, nella versione finale del codice, “norme specifiche che consentissero di sanzionare l’abuso in relazione a particolari categorie di diritti”, ma la Suprema corte non mancò di osservare come “in un mutato contesto storico, culturale e giuridico, un problema di così pregnante rilevanza è stato oggetto di rimeditata attenzione”, in particolare a far data dalla sentenza della Corte di giustizia dell’Unione europea, 21 febbraio 2006, C-255/02 (HALIFAX).

²² Così Cass. civ., Sez. III, sent. 18.09.2009, n. 20106, in *Corr. giur.*, 1/2011, pag. 109, con nota di GAMBARO A.-CENINI M., *Abuso di diritto, risarcimento del danno e contratto: quando la chiarezza va in vacanza*.

²³ Per un’approfondita ricognizione storica della figura si rinvia a CAZZETTA G., *Responsabilità civile e abuso del diritto fra otto e novecento*, in VELLUZZI V., (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 51 ss.

²⁴ Negli altri ordinamenti europei, l’abuso del diritto risulta espressamente previsto ad esempio da:

- l’art. 2, secondo comma, del Codice civile svizzero (Decisione dell’Assemblea federale del 10 dicembre 1907): “il manifesto buso del proprio diritto non è protetto dalla legge”: www.admin.ch;

- l’art. 7, secondo comma, del Codice civile spagnolo (Real Decreto de 24 de julio de 1889): “la Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso”: www.boe.es. Per l’approfondimento veda DEL CARMEN GÓMEZ LAPLAZA M., *Abuso de derecho*, in *Revista de derecho privado*, 11-12/2006, pag. 3, nonché RODRÍGUEZ-BEREJO L. M., *Normas tributarias anti-abuso y carga de la prueba en el derecho tributario español*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3/2012, pag. 699.

- l’art. 226 del Codice civile tedesco a norma del quale “Die Ausübung eines Rechts ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderen Schaden zuzufügen”: <https://www.gesetze-im-internet.de>. Per l’approfondimento si rinvia a SOMMA A.- HABERL S., *L’abuso del diritto nell’esperienza tedesca*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 431.

- l’art. 25, terzo comma, della Costituzione della Repubblica greca: “L’esercizio abusivo d’un diritto non è permesso”;

- l’art. 334 del Codice civile portoghese (Decreto Lei n. 47 344 de 25 de novembro de 1966): “É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”: <http://www.stj.pt>. Per l’approfondimento si rinvia a RIBEIRO R.M., *Abuso de direito e boa-fé: um estudo sobre a sistematização do instituto do abuso de direito a a aplicabilidade do princípio da boa-fé como meio de coibir práticas abusivas nas relações contratuais*, Coimbra, 2008.

Per la prospettiva comparatista si rinvia a GESTRIM., *Abuso del diritto e frode alla legge nell’ordinamento comunitario*, Milano, 2003, pag. 24 ss.

Una volta fornite le coordinate essenziali per esaminare la figura dell'abuso del diritto, occorre individuarne gli elementi costitutivi ed un punto di riferimento importante è la citata sentenza 20106/2009, accreditata per aver rilanciato sul piano operativo il paradigma dell'abuso del diritto²⁵.

La Suprema Corte ne individuò gli elementi costitutivi nella “1) titolarità di un diritto soggettivo in capo ad un soggetto; 2) possibilità che il concreto esercizio di quel diritto possa essere effettuato secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate; 3) circostanza che tale esercizio concreto, anche se formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto secondo modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione, giuridico od extragiuridico; 4) circostanza che, a causa di una tale modalità di esercizio, si verifichi una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare del diritto ed il sacrificio cui è soggetta la controparte”.

Lungi dal presupporre una violazione in senso formale, pertanto, l'abuso del diritto “delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal legislatore” a fronte della quale “l'ordinamento pone una regola generale, nel senso di rifiutare la tutela ai poteri, diritti e interessi, esercitati in violazione delle corrette regole di esercizio, posti in essere con comportamenti contrari alla buona fede oggettiva [...] nella formula della mancanza di tutela, sta la finalità di impedire che possano essere conseguiti o conservati i vantaggi ottenuti - ed i diritti connessi - attraverso atti di per sé strutturalmente idonei, ma esercitati in modo da alterarne la funzione”²⁶.

Un'avvertenza si rende infine necessaria sulla regola qui evocata: se osta alla tutela del diritto soggettivo, può l'abuso del diritto fondare ulteriori conseguenze negative quali, ad esempio, l'irrogazione di una sanzione non comminata dall'ordinamento?

Oltre a cercare di comprendere come l'abuso del diritto opera e di individuarne il fondamento, legale o giurisprudenziale, il profilo maggiormente problematico (o quello che è tale per le nostre riflessioni) attiene alla sua sanzionabilità intesa in senso stretto. Se può generalmente affermarsi che le conseguenze giuridiche sono comunque sanzionatorie perché sfavorevoli al titolare, il quale non vede tutelata la posizione giuridica di vantaggio, sulla possibilità di irrogare una sanzione occorre considerare che i differenti sottosistemi normativi rispondono a regole giuridiche diverse. In materia penale, ad esempio, l'operatività dell'abuso del diritto deve essere filtrata attraverso gli spazi consentiti dai

²⁵ Così BARCELLONA M., *L'abuso del diritto*, cit., pag. 478.

²⁶ Così Cass. civ., Sez. III, sent. 18.09.2009, n. 20106, cit.

principi di legalità e colpevolezza e, più precisamente, dall'intangibilità del tipo legale e dalla necessaria coscienza dell'illiceità.

Il semplice accenno al fatto tipico, prima categoria nella concezione tripartita del reato²⁷, rende concettualmente difficile ipotizzare un'applicazione dell'abuso del diritto in materia penale, a maggior ragione se questa figura proviene dall'elaborazione giurisprudenziale: poiché la costruzione di una figura legale di reato richiede la descrizione sufficientemente determinata del divieto penalmente sanzionato e quest'ultimo si pone come limite esterno all'esercizio del diritto, l'accennata difficoltà concettuale si coglie nell'estraneità del concetto di limite (esterno) alla figura dell'abuso del diritto.

Un esempio appare sufficientemente chiarificatore. Il contenuto del diritto di proprietà, come disciplinato all'art. 832 c.c., consente al titolare di “godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo, entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi stabiliti dall'ordinamento giuridico”²⁸. Nell'esercizio del diritto, il proprietario incontra un limite interno (funzionale) del divieto generale di atti emulativi, ma anche limiti esterni configurati quali divieti penalmente rilevanti. In particolare, l'ordinamento riconosce al proprietario la facoltà di utilizzare o no la cosa per trarne tutte o nessuna utilità, di trasformarla e finanche distruggerla: un limite esterno, espresso in fattispecie delittuose, è ad esempio contenuto all'art. 388, terzo comma, c.p. che punisce chiunque “distrugge [...] o deteriora una cosa di sua proprietà sottoposta a pignoramento ovvero a sequestro giudiziario o conservativo [...]”²⁹ oppure al successivo art. 423, secondo comma, che sanziona chi cagiona “l'incendio della cosa propria, se dal fatto deriva pericolo per la incolumità pubblica”³⁰.

²⁷ Sulla scia dell'insegnamento di DELITALA G., *Il fatto nella teoria generale del reato*, Padova, 1930, i sostenitori della teoria tripartita propongono di affrontare lo studio del reato in maniera graduale. Secondo ROMANO M., *Pre-art. 39*, in *Commentario sistematico*, cit., pag. 311, tale concezione “gradualista, prefigurando l'iter logico-pratico di accertamento processuale di un accadimento storico di reato, compie l'analisi del reato per gradi, nel senso che in un primo momento ne verifica il fatto tipico, poi, in un secondo momento, ne indaga l'antigiuridicità (solo un fatto tipico può essere antigiuridico; ma non è detto che lo sia necessariamente); infine, in un terzo momento, procede al riscontro della colpevolezza (solo un fatto tipico e antigiuridico può essere colpevole, ma non è detto che lo sia sempre)”.

²⁸ Sul tema si veda RESCIGNO P., voce *Proprietà (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1988, pag. 59.

²⁹ Per l'approfondimento si rinvia a SCOPINARO L., *Delitti contro l'Autorità delle decisioni giudiziarie*, in PISA P. (a cura di), *Reati contro l'amministrazione della giustizia*, in GROSSO C.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, VII, Milano, 2009, pag. 385 ss.

³⁰ Secondo FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte speciale*, vol. I, Bologna, 2002, pag. 491, il legislatore del 1930 si è “preoccupato di conciliare o bilanciare l'esigenza di proteggere la incolumità pubblica col diritto del proprietario a disporre della cosa propria come meglio gli aggrada”. Sul punto PULITANÒ D., *Esercizio del diritto e adempimento del dovere*, in *Dig. disc. pen.*, IV, Torino, 1990, pag. 324 ss., rileva che l'effetto scriminante dell'esercizio di un diritto “non può esserci qualora la norma penale specificamente incrimini un comportamento estrapolandolo da quelli che sarebbero consentiti dalla norma di liceità: un esempio evidente è l'art. 423 c.p., nella parte in cui incrimina l'incendio di cosa propria pericoloso per la pubblica incolumità”.

Se eccede il giuridicamente consentito, violando un divieto legalmente previsto, la condotta non integrerà né esercizio né abuso del diritto, bensì un illecito³¹.

1.2.L'interpretazione orientata al fine e l'abuso del diritto quale intervento (correttivo o integrativo) sull'ordinamento.

È stata fin qui argomentata la possibilità di abusare del diritto soggettivo con la precisazione, per quanti ritengono sia possibile, che un abuso si verifica ogni qual volta il diritto sia esercitato per perseguire scopi diversi rispetto alle ragioni determinanti il suo riconoscimento.

L'aspetto che sarà qui affrontato riguarda il modo in cui l'abuso del diritto opera, in particolare le modalità attraverso le quali l'ordinamento disconosce un diritto esercitato per altri scopi (e quindi male). In questa prospettiva, il tema in esame offre una visione strumentale (o funzionale) del diritto soggettivo per cui le ragioni di attribuzione del diritto costituiscono sempre il metro di valutazione del diritto medesimo nel senso che “una modalità di esecuzione del diritto soggettivo conforme a quanto disposto dalla norma intesa in conformità alla sua formulazione linguistica, possa essere considerata difforme dal diritto oggettivo in quanto non riconducibile alle ragioni di attribuzione del diritto soggettivo”³².

Questa visione funzionalistica del diritto soggettivo incide sull'interpretazione del diritto oggettivo ed impone all'interprete di “colmare lo scarto tra lettera e scopo della norma a favore di quest'ultimo: questa è la ragione per cui l'abuso del diritto è avversato, perché rappresenta “un mezzo per veicolare instabilità nelle relazioni giuridiche, per rendere incerto quel che è certo in base a quanto stabilito dalle norme dell'ordinamento, per rendere illecito, in maniera surrettizia e ideologica, ciò che è lecito per il diritto oggettivo”³³.

A ben vedere, l'abuso del diritto si colloca nella tradizionale contrapposizione tra concezioni formalistiche e funzionalistiche, qui specificata nel dualismo tra lettera e spirito della norma giuridica, e chiama in causa anche il rapporto intercorrente tra legislatore e giudice particolarmente delicato nella materia penalistica in cui l'analogia è messa al bando.

³¹ In senso conforme IBIDEM., pag. 325, per cui, nel prendere come esempio di “limite generale”, ricavabile dalla legge penale, alla scriminante dell'esercizio di un diritto gli artt. 392 e 393 c.p. sul divieto di far valere un proprio diritto mediante violenza su cose o persone, “l'immagine del limite può essere conservata, purché sia chiaro che la scriminante ed il divieto di ragion fattasi coprono ambiti limitrofi sì, ma non interferenti. Le norme penali sopra citate non sottraggono nessun tipo di condotta all'operatività della scriminante, ma apprestano sanzione penale per tipi di comportamento comunque fuoriuscenti dall'esercizio del diritto”.

³² Così VELLUZZI V., *Introduzione*, in ID. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 14.

³³ IBIDEM, pag. 13.

Se spetta all'interprete affermare la prevalenza del diritto oggettivo sulla lettera della norma, prima di individuare i criteri per stabilire questa primazia è necessaria l'avvertenza che l'abuso del diritto non può funzionare allo stesso modo in tutti gli ambiti disciplinari dell'ordinamento; questo a dispetto della recente prassi giudiziaria e di qualche posizione dottrinale. Ciò non significa che l'abuso del diritto sia indifferente al diritto penale perché vedremo che lo sviluppo gradualista della concezione tripartita ne evidenzierà limitate e legittime applicazioni, ma l'avvertenza riguarda l'insuperabilità della forza normativa del tipo legale fondata sui principi costituzionali della tassatività e della riserva di legge.

Il criterio per stabilire la prevalenza dello spirito sulla lettera può essere costituito dai principi del diritto³⁴, ovvero dalla configurazione del divieto di abuso del diritto come principio del diritto (espresso o inespresso) o dalla sua riconducibilità ad uno o più principi del diritto (espressi o inespressi) dell'ordinamento giuridico. Questa linea d'analisi presuppone la distinzione tra regole e principi e implica che quanto è lecito a livello delle regole può non esserlo a livello dei principi³⁵. Sulla medesima linea, ATIENZA e RUIZ MANERO hanno distinto all'interno delle norme “un elemento direttivo (che rende obbligatoria, vietata o permessa un'azione) ed uno giustificativo (la ragione per la quale l'azione obbligatoria è dotata di valore, quella proibita di disvalore, quella permessa è indifferente). L'elemento giustificativo è [ritenuto] preminente sul direttivo: in caso di contrasto prevale”. Questa distinzione si coglie meglio nel binomio illeciti tipici ed atipici: secondo i medesimi Autori, infatti, mentre i primi “sono condotte contrarie ad una regola (imperativa), gli illeciti atipici sono le condotte contrarie a principi imperativi”³⁶.

Secondo questo ragionamento, i cui limiti sono già manifesti al penalista, negli illeciti atipici si verificherebbe un'inversione di senso: “*prima facie* esiste una regola che permette la condotta in questione la quale tuttavia – in ragione di una contrarietà ad un principio o [a più] principi – si converte, una volta considerati tutti i fattori, in illecita”³⁷. In questo rapporto, i principi sono distinti dalle regole “sulla base del modo di applicazione e di quello

³⁴ Tra i diversi criteri correttivi della “stortura normativa”, PINO G., *L'esercizio del diritto e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, cit., pag. 169 ss., rileva come “al pari di altri standard valutativi, la formula “abuso” è una formula vuota, che necessita di essere concretizzata alla luce di criteri ulteriori (giuridici o extragiuridici)”, tra i quali i criteri “intenzionali-soggettivi”, “economici”, “moralì” e “teleologici”, questi ultimi presi qui in considerazione.

³⁵ Ancora VELLUZZI V., *Introduzione*, cit., pag. 14, nota 8, che richiama ATIENZA M.-RUIZ MANERO J., *Illeciti atipici*, cit., pag. 12, nonché COMANDUCCI P., *Abuso del diritto e interpretazione giuridica*, ivi, pag. 19, il quale rileva come per i medesimi Autori “i sistemi giuridici sono composti principalmente da regole (di condotte o di fine) e principi (in senso stretto o direttive, queste ultime chiamate anche norme programmatiche). I principi servono come giustificazione delle regole (sono le ragioni che danno “senso” alle regole), ma possono anche guidare condotte, ed in particolare le azioni che consistono nello stabilire o applicare le norme”.

³⁶ Così COMANDUCCI P., *Abuso del diritto*, cit., pag. 20.

³⁷ In questi termini ATIENZA M.-RUIZ MANERO J., *Illeciti atipici*, cit., pag. 26, per i quali “questo è ciò che succede con l'abuso del diritto, la frode alla legge e lo sviamento di potere”.

di collisione. In tal modo, mentre le regole sarebbero applicate attraverso “sussunzione”, i principi sarebbero applicati attraverso “ponderazione”. La ponderazione può avere un significato ampio, di ponderazione di ragioni, interne o esterne, presenti nell’interpretazione di qualsiasi tipo di norma [...] I criteri di distinzione tra regole e principi, basati sul concetto ristretto di ponderazione, conducono a un altro criterio, “il modo di collisione”: quando due regole entrano in collisione, o si istituisce una eccezione, che esclude il conflitto, o una delle regole deve essere dichiarata invalida, mentre quando i principi entrano in conflitto, entrambi mantengono la loro validità e si stabilisce, quindi, una specie di gerarchia mobile e concreta tra di essi”³⁸.

Nel mettere a confronto regola espressa e principio implicito, il naturale sviluppo argomentativo genera tre situazioni: “gli illeciti per *analogia legis* sorgono quando una regola è sotto-inclusiva; gli illeciti per *analogia iuris* sorgono dal bilanciamento tra i principi rilevanti che producono una nuova regola proibitiva; gli illeciti atipici del terzo tipo sorgono quando una regola permissiva è sovra-inclusiva, e perciò bisogna restringere l’ambito di applicazione della regola”³⁹ in base al principio. La teoria così propugnata da ATIENZA e RUIZ MANERO è stata tuttavia avversata perché per essa “l’illiceità non deriva mai dalla contrarietà a regole (la contrarietà a una regola non è né condizione necessaria, né condizione sufficiente di illiceità). Per stabilire se un comportamento contrario a una regola sia o no un illecito, occorre ancora guardare ai principi applicabili”⁴⁰. Senza addentrarci oltre nel dominio della teoria del diritto, per questa teoria i principi avrebbero “forza normativa”⁴¹ a prescindere dalla regola che li manifesta⁴²: “quando un giudice è guidato da principi

³⁸ Così ÁVILA H., *Teoria dei principi*, Torino, 2014, pag. 106 ss. Sul tema si rinvia a FERRAJOLI L., *Costituzionalismo principialista e costituzionalismo garantista*, in *Giur. cost.*, 3/2010, pag. 2771 ss., nonché PINO G., *Principi, ponderazione e la separazione tra diritto e morale. Sul neocostituzionalismo e i suoi critici*, *ivi*, 1/2011, pag. 965; ID., *I principi tra teoria della norma e teoria dell’argomentazione giuridica*, in *Diritto & Questioni pubbliche*, 11/2012, pag. 89 ss. Sul punto si veda anche PALAZZO F., *Costituzione e scriminanti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009, pag. 1046 ss., il quale rileva come il tema degli interessi meritevoli di tutela “sposta immediatamente il discorso sul piano della *storia*, rivelando come l’immutabile schema formale della giustificazione costituisca nella sostanza la porta privilegiata per l’accesso nel sistema penale dei molteplici e variabili interessi sociali emergenti, così da introdurre quel mutevole dinamismo oppositivo ed anche conflittuale che – proprio perché tale – assicura da un lato vitalità al sistema, anche se lo espone dall’altro alle tensioni più laceranti, più di quanto possano fare anche le più rivoluzionarie innovazioni incriminatrici”.

³⁹ Ancora COMANDUCCI P., *Abuso del diritto*, *cit.*, pag. 21.

⁴⁰ Per questa critica si veda CELANO B., *Principi, regole autorità. Considerazioni su M. Atienza, J. Ruiz Manero*, *Illeciti atipici*, in *Europa e diritto privato*, 3/2006, pag. 1063.

⁴¹ La “forza generativa dei principi costituzionali” descrive la loro capacità di concretizzarsi in regole giuridiche sempre nuove, in costante adeguamento al mutamento sociale o tecnologico. Così BIN R., *Il fatto nel diritto costituzionale*, in *Rivista AIC*, pag. 3/2015, pag. 12. Sul tema si veda altresì SILVESTRI G., *Verso uno ius commune europeo dei diritti fondamentali*, in *Quad. cost.* 7/2006, pag. 17, il quale sottolinea l’“interiorizzazione ormai avanzata anche nella cultura legata a tradizioni di *civil law* del processo di formazione spontanea dei diritti, che trovano nelle pronunce dei giudici specifici e formali punti di emersione”.

⁴² Nella ricerca della differenza tra regole e principi, soltanto questi ultimi “svolgono un ruolo propriamente costituzionale, cioè “costitutivo dell’ordine giuridico. Le regole, ancorché scritte nella Costituzione, non soni altro che leggi rinforzate dalla loro forma speciale. Esse infatti esauriscono in sé stesse la loro portata, non hanno cioè alcuna forza costitutiva di qualcosa al di fuori di loro [...] La distinzione

nell'applicazione del diritto in un caso concreto deve ponderare i principi rilevanti: il risultato della ponderazione è la regola che deve essere applicata"⁴³. L'inconciliabilità assiologica di questo ragionamento con lo statuto costituzionale del diritto penale sarebbe insuperabile se non si considerasse un profilo sopra accennato: in caso di conflitto tra due principi, uno dei quali la riserva assoluta di legge in materia penale, entrambi mantengono la propria validità, ma in questo caso la gerarchia sfugge alla ponderazione del giudice perché è predeterminata dall'art. 2 della Costituzione che garantisce "i diritti inviolabili dell'uomo".

Una volta fornite le coordinate di riferimento ed i limiti all'interno dei quali argomentare legittimamente, nella declinazione dei rapporti tra principio e regola si è indicato che negli illeciti atipici una regola permissiva è sovra-inclusiva e bisogna perciò restringerne l'ambito di applicazione in base al principio. Tale ragionamento agevola la comprensione dell'operatività dell'abuso del diritto: una riduzione teleologica della portata della situazione giuridica di vantaggio riconosciuta dall'ordinamento⁴⁴ perché è stata esercitata per uno scopo diverso rispetto alle ragioni di attribuzione⁴⁵.

essenziale [è che] le regole ci danno il criterio delle nostre azioni, ci dicono come dobbiamo, non dobbiamo, possiamo agire in determinate, specifiche situazioni previste dalle regole stesse. I principi non ci dicono nulla, direttamente, a questo proposito, ma ci danno criteri per prendere posizione di fronte a situazioni a priori indeterminate, quando vengano a determinarsi concretamente [...] Poiché non hanno "fattispecie"; ai principi, a differenza che alle regole, non può darsi alcun significato operativo se non facendoli "reagire" con qualche caso particolare. Il loro significato non è determinabile in astratto, ma solo in concreto e solo in concreto se ne può intendere la portata". Così ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, 1992, pag. 148 ss.

⁴³ Così COMANDUCCI P., *Abuso del diritto*, cit., pag. 20.

⁴⁴ La riduzione teleologica opera "in questo modo: all'interno della classe di casi regolata da una disposizione normativa si distinguono due o più sottoclassi, associando soltanto a una o ad alcune la conseguenza giuridica prevista [...] e tale riduzione avviene sulla base della *ratio*". Così VELLUZZI V., *Le preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica*, Pisa, 2013, pag. 45. Si veda anche GENTILI A., *L'abuso del diritto come argomento*, cit., pag. 176, per il quale "quando afferma l'abuso [...] l'interprete [...] Non solo sottrae il caso alla lettera della disposizione permissiva che lo prevede [...] ma lo fa rientrare sotto la *ratio* di un'altra norma, repressiva [...] scelta da lui".

⁴⁵ Si avrà abuso quando il diritto sia esercitato "per finalità oggettivamente non già solo diverse ma collidenti ("pregiudizievoli") rispetto all'interesse in funzione del quale il diritto è riconosciuto. Il carattere generale del principio dipende dal fatto che ogni ordinamento che aspiri a un minimo di ordine e completezza tende a darsi misure, per così dire di autotutela, al fine di evitare che i diritti da esso garantiti siano esercitati o realizzati, pure a mezzo di un intervento giurisdizionale, in maniera abusiva, ovvero eccessiva e distorta. Sicché l'esigenza di individuare limiti agli abusi si estende all'ordine processuale e trascende le connotazioni peculiari dei vari sistemi, essendo ampiamente coltivata non solo negli ordinamenti processuali interni, ma anche in quelli sovranazionali. E viene univocamente risolta, a livello normativo o interpretativo, nel senso che uso distorto del diritto [perché] rivolto alla realizzazione di un vantaggio contrario allo scopo per cui il diritto stesso è riconosciuto, non ammette tutela". In materia di abuso del processo, così Cass. pen., Sez. unite, sent. 10.01.2012, n. 155, in *Cass. pen.*, 7-8/2012, pag. 2444, con nota di CAPRIOLO F., *Abuso del diritto di difesa e nullità inoffensiva*. Si veda anche ORLANDI R., *Abuso del diritto o diritto all'abuso?*, in *Cass. pen.*, 10/2012, pag. 3599; PALAZZO F., *L'abuso del processo e i suoi rimedi tra legalità processuale e legalità sostanziale*, *ivi*, pag. 3611, il quale rileva come "dal principio di legalità, e dalla conseguente compenetrazione normativa tra disciplina e funzione dell'istituto, deriva a un lato la normale coincidenza tra (osservanza della) disciplina e (perseguimento della) funzione tipica, nonché, dall'altro, l'eccezionalità della "sfasatura" tra (osservanza della) disciplina e funzione perseguita", nonché VELLUZZI V., *Due (breve) note sul giudice penale e l'interpretazione*, in *Criminalia*, 2012, pag. 305 ss.

È indubbio che una simile affermazione incrina le certezze fondate sul doppio postulato del legalismo in base al quale “la legge è tutto diritto; la legge è tutto il diritto”⁴⁶. L’idea che “lo stretto diritto non sia (non sempre) il vero diritto [...] logicamente essenziale al poter pensare l’abuso del diritto” non è tuttavia completamente estranea alle posizioni giuspositiviste nella misura in cui “il legislatore, proprio cercando di vincolare l’interprete alla più rigorosa fedeltà, gli offre la possibilità di adottare interpretazioni correttive della lettera, qual è appunto l’abuso. Autorizza perciò le correzioni del senso letterale conformi all’intenzione del legislatore di quella disposizione: [...] l’interprete quando invoca l’abuso supera la lettera invocando un’istanza superiore alla lettera della legge, ma non per questo estranea alla legge^[47]: l’intenzione del legislatore, la *ratio legis*, un principio”⁴⁸ al di fuori della quale si violerebbe l’art. 101, secondo comma, della Costituzione in forza del quale “i giudici sono soggetti soltanto alla legge”.

Si pone allora un problema di interpretazione e non è possibile muoversi per generalizzazioni perché “se l’ermeneutica ci dice ciò che l’interprete fa, al giurista, e al penalista con vincoli ancora maggiori, interessa non meno ciò che l’interprete deve o non deve fare”⁴⁹. Il rischio di un corto circuito, nell’accezione costituzionale di legalità penale⁵⁰, si può verificare allorquando gli ordinari criteri semantico e storico di cui all’art. 12 preleggi

⁴⁶ Sulla critica della tesi della completezza della legge, che “è incompleta, cioè lascia aperto, anche all’interno di un ordinamento legale, un largo spazio vuoto che l’interprete è chiamato a colmare con mezzi propri [definibile] lacune della legge” si veda VALLAURI LOMBARDI L., *Corso di filosofia del diritto*, Padova, 2012, pag. 31.

⁴⁷ Si tratterebbe questo di un “espediente escogitato per colmare le lacune salvando il postulato legalista, cioè senza ricorrere a valutazioni politiche autonome dell’interprete”. Così VALLAURI LOMBARDI L., *Corso di filosofia del diritto*, cit., pag. 51, secondo cui questo espediente sarebbe “il logicismo giuridico” in base al quale “è possibile trarre dalla legge nuovo diritto – in pratica tutto il diritto necessario – mediante operazioni puramente logiche paragonabili alle trasformazioni della matematica. Come è chiaro, il logicismo non è un lusso che il legalismo possa offrirsi o non offrirsi: il legalismo sta e cade con il logicismo”.

⁴⁸ GENTILI A., *L’abuso del diritto come argomento*, cit., pag. 176. A fronte di questa apparente conciliabilità l’Autore che “emerge facilmente dalla struttura dell’argomento “abuso” la sua tensione con il giuspositivismo [che è] assai maggiore di quanto sia finora apparso. Perché quando afferma l’abuso l’interprete – invocando un’istanza superiore alla lettera della legge, ma non per questo estranea alla legge – supera non solo la lettera della disposizione permissiva ma anche la disposizione stessa: disapplica la legge”.

⁴⁹ Così DONINI M., *Disposizioni e norma nell’ermeneutica penale*, in AA.VV., *La fabbrica delle interpretazioni*, Milano, 2012, pag. 74 ss., per il quale “qualunque discorso sull’interpretazione giuridica non può essere veramente e totalmente “generale”, ma se cerca di esserlo, deve fare i conti col diritto penale” [perché] la differenza civile/penale, in particolare, pone l’interprete di fronte a diverse regole ermeneutiche. La legge stessa gli prescrive come deve o non può interpretare, come deve “ragionare”.

⁵⁰ Questa declinazione richiama il rapporto, in tema di principio di legalità, tra l’art. 25, secondo comma, della Costituzione e l’art. 7 CEDU “derivante dall’evidente somiglianza delle due disposizioni sovralegislative e la marcata alterità funzionale, dovuta al metodo casistico del diritto convenzionale a fronte della centralità che assume, nell’architettura costituzionale, il diritto penale legislativo”. Così DE MAGLIE C., *Le due legalità: quale convivenza nel diritto penale?*, in *Criminalia*, 2013, pag. 205. Sul tema si veda anche MAZZACUVA FR., *Art. 7. Nulla poena sine lege*, in UBERTIS G.-VIGANÒ F. (a cura di), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino, 2016, pag. 236, nonché VIGANÒ F., *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in AA.VV., *La crisi della legalità. Il “sistema vivente delle fonti penali”*, Napoli, 2016.

non sono sufficienti⁵¹ e bisogna perciò ricorrere ad altri parametri⁵² di supporto quali i canoni logico-sistematico e, in particolare, teleologico.

In base a quest'ultimo criterio, espressivo di un modello di interpretazione di tipo oggettivo “non rivolto all'originaria intenzione soggettiva del legislatore, ma aperto alla dimensione presente e futura della norma”, l'interprete si deve sforzare di attualizzare il senso della norma, in base al più congruo scopo di tutela che ad esso può essere assegnato nel preciso momento in cui si procede all'atto interpretativo [così assumendo] un ruolo centrale la considerazione del bene o interesse protetto [...] considerato non già staticamente alla stregua della originaria volontà del legislatore storico, ma dinamicamente, nel senso che l'interprete è legittimato a sviluppare e portare alle estreme conseguenze le considerazioni di valore e gli obiettivi finalistici presi di mira al momento dell'emanazione della norma”⁵³.

L'accennato rischio di corto circuito si sviluppa sui seguenti passaggi complementari.

In primo luogo, affermare che la *voluntas legis* debba intendersi “quale obiettivizzata e storicizzata nel testo vigente, da ricostruire anche sul piano sistematico [...] senza che possano assumere alcun valore le contingenti intenzioni del legislatore di turno”⁵⁴, implica che il senso da attribuire alla legge dipenda anche dal modo in cui questa è interpretata⁵⁵. In

⁵¹ Contrariamente alle apparenze, l'indicazione dei criteri del significato proprio delle locuzioni legislative e dell'intenzione del legislatore “è ben lungi dall'offrire una guida sicura ed efficace. A parte i limiti intrinseci ai due canoni in questione, è stato rilevato che “la maggior debolezza dell'art. 12 consiste nella omessa esplicitazione di un loro ordine gerarchico [...] Sicché, nel caso di eventuale conflitto tra i due criteri, la scelta di dare prevalenza all'uno o all'altro finisce appunto con l'essere affidata alla discrezionalità dell'interprete”. Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 127. Sulla funzione orientativa dell'art 12 delle preleggi si rinvia a TARELLO G., *Frammenti di una teoria dell'interpretazione*, in GUASTINI R. (a cura di), *Problemi di teoria del diritto*, Bologna, 1980, pag. 282. Si veda altresì VALLAURI LOMBARDI L., *Corso di filosofia del diritto, cit.*, pag. 73, il quale evidenzia il problema: “quando anche i singoli metodi interpretativi fossero tutti certi (ma sappiamo che non lo sono), resterebbe il problema di scegliere tra essi. Con quali criteri operare questa scelta? [...] Se infatti mancano criteri per scegliere tra metodi, è inevitabile la conseguenza tratta [da] Adolf MERKL [...] già nel 1916: “A rigore si può addirittura affermare che ci sono, sotto la stessa legge, esattamente tanti ordinamenti giuridici quanti sono i metodi d'interpretazione”.

⁵² Sul tema si rinvia a PULITANO D., *Sull'interpretazione e gli interpreti della legge penale*, in AA.VV., *Scritti in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, vol. I, pag. 671 ss.

⁵³ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale, cit.*, pag. 121.

⁵⁴ Così Cass. pen. Sez. V, sent. 12.01.2016, n. 890, in *Giur. it.*, 3/2016, pag. 693, con nota di ROSSI A., *Il falso valutativo quale modalità del falso in bilancio nelle decisioni della Suprema Corte*. In senso conforme, Sezioni Unite, sent. 27.05.2016, n. 22474, in *Corr. trib.*, 29/2016, pag. 2252, con nota di PIVA D., *Le Sezioni Unite sulle valutazioni: dai finti ai veri problemi delle nuove false comunicazioni sociali*, nonché in *Cass. pen.*, 7-8/2016, pag. 2790, con nota di D'ALESSANDRO F., *Le false valutazioni al vaglio delle Sezioni unite: la nomofilachia, la legalità e il dialogo interdisciplinare*, per cui “l'interpretazione letterale altro non è che un (indispensabile) “passaggio” funzionale verso la completa ed esaustiva intelligenza del comando legislativo. E invero, è certamente corretto l'assunto per il quale, in base all'art. 12 “preleggi”, “nell'applicare la legge, non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole, secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore”; tuttavia non può certo negarsi che proprio l'intenzione del legislatore deve essere “estratta” dall'involucro verbale (“le parole”), attraverso il quale essa è resa nota ai destinatari e all'interprete. Che poi detta intenzione non si identifichi con quella dell'Organo o dell'Ufficio che ha predisposto il testo, ma vada ricercata nella volontà statuale, finalisticamente intesa è fuor di dubbio”.

⁵⁵ A fronte delle lacune della legge è necessario interpretare ed ancor prima “scegliere tra i metodi”: poiché mancano criteri tali da imporsi “la scelta dovrà quindi essere autonomamente politica” con l'avvertenza che “il giurista deve scegliere i risultati sulla base dei metodi e non i metodi sulla base dei risultati”. Così VALLAURI LOMBARDI L., *Corso di filosofia del diritto, cit.*, pag. 79 ss., che segnala il fenomeno dell'“eclettismo

secondo luogo, nei casi di un legislatore carente nella propria funzione e di un interprete supplente⁵⁶, l'insufficienza del criterio letterale⁵⁷ autorizza il ricorso al canone teleologico, con la conseguenza che spetta al giudice "il compito (appunto, supplente del legislatore) di specificarne i contenuti, cioè di completare la necessaria determinatezza della norma giuridica"⁵⁸. Questo contributo rischia però di risolversi in interpretazioni creative delle norme incriminatrici, includendo nel tipo legale fatti originariamente esclusi nelle intenzioni del legislatore.

In materia tributaria, l'esempio è offerto dalla confusione tra evasione ed elusione⁵⁹ e dalla rilevanza penale di quest'ultima affermata in via interpretativa sulla base del principio della capacità contributiva e di norme extrapenalistiche, in particolare l'art. 37-bis del D.P.R. 29.09.1973, n. 600. Le finalità delle disposizioni antielusive sono state così piegate⁶⁰ per dichiarare la rilevanza penale, nei termini della dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.

metodologico" delle motivazioni esplicite delle sentenze, in base al quale tutti i tipi di interpretazione vengono utilizzati volta a volta, che lascia ai giudici "la possibilità di decidere, dietro la facciata legale, sulla base non di una metodologia dei metodi, ma di una metodologia dei risultati".

⁵⁶ Sulla scelta di demandare all'"interpretazione giurisprudenziale" la rilevanza penale del falso valutativo si vedano le dichiarazioni del Sen. Nico D'ASCOLA nella relazione della II Commissione permanente (Giustizia), seduta n. 192 del 18.03.2015, in relazione al D.D.L. del 15.03.2013 n. 19, nonché il resoconto dell'Assemblea della Camera dei Deputati, seduta n. 427 del 14.05.2015, in cui è stata ribadita la scelta di non intervenire sui "dubbi interpretativi che [...] potrebbero determinare una restrizione significativa del campo applicativo del reato con particolare riferimento alle cosiddette valutazioni false [...] in quanto gli aspetti [...] più critici possono essere agevolmente superati attraverso l'attività dell'interprete". In dottrina, per PULITANÒ D., *Ermeneutiche alla prova. La questione del falso valutativo*, in *Dir. pen. cont.*, 04 luglio 2016, pag. 9, "con una modifica testuale di non univoca lettura, il legislatore ha posto le premesse di un problema d'interpretazione su cui ha ufficialmente dichiarato di non prendere posizione". Sul tema si riportano le riflessioni di TARELLO "contrario alla crescita di potere del giudice [e] favorevole a un indirizzo legislativo (anche in chiave di tecnica legislativa che circoscriva il più possibile tale potere) [ritenendo] che tra le principali cause dell'aumento del potere del giudice, inteso come la possibilità e la capacità di incidere direttamente sulle modificazioni del diritto, vi è la struttura del sistema giuridico, cioè il modo in cui l'ordinamento è fatto [nonché] le deleghe da parte del legislatore". Così BESSONE M. (a cura di), *Sullo stato dell'organizzazione giuridica. Intervista a Giovanni TARELLO*, Bologna, 1979, richiamato in GRONDONA M., *Il problema dell'abuso tra tecnica e politica del diritto*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 182.

⁵⁷ Sulla rilevanza penale del falso valutativo, per la Suprema corte "non v'è dubbio che l'indagine letterale sconti, come di consueto, un *quid* di relativismo per la non sempre ineccepibile formulazione della struttura espositiva, talora persino in rapporto all'ortodossia sintattico-grammaticale. Tale approssimazione è, notoriamente, frutto non solo di scarso tecnicismo, ma anche della complessità della stessa procedura di elaborazione del testo delle leggi, sovente effetto di successive modifiche ed emendamenti, nel perseguimento di problematici equilibristici strategici e compromissori, che, a volte, finiscono con lo stravolgere il significato inizialmente concepito". Così Cass. pen., Sez. V, sent. 12.01.2016, n. 890, cit.

⁵⁸ Per queste riflessioni si veda LANZI M., *Falsi valutativi, legislazione e formante giurisprudenziale: politica criminale a confronto con la crisi della legalità* (nota a Cass., Sez. V, 30.07.2015, n. 33774; Cass., Sez. V, 12.01.2016, n. 890; Cass., Sez. V., 22.02.2016, n. 6916), in *Dir. pen. cont.*, 04 marzo 2016, pag. 7.

⁵⁹ Su tutti si veda FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2010, pag. 349.

⁶⁰ Per TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012, pag. 683, "al dettato dell'art. 37-bis non corrispondono obblighi dichiarativi. Nel conferire all'amministrazione con tale norma il potere impositivo antielusivo, il legislatore non ha modificato l'obbligo di dichiarazione che continua ad avere per oggetto "i redditi posseduti" [...] e non è stato esteso ai "vantaggi tributari conseguiti". È fatica vana cercare, nell'art. 37-bis, l'allargamento degli oggetti dell'obbligo di dichiarazione. Se esistesse l'obbligo del contribuente di dichiarare l'imposta elusa svanirebbe la distinzione tra evasione ed elusione. L'elusione non sarebbe aggiramento ma violazione dell'obbligo di dichiarazione, esattamente come l'evasione".

Lgs. 10.03.2000, n. 74, anche della “semplice reinterpretazione giuridica di uno o più atti negoziali dalla inalterata materialità fattuale”⁶¹.

Poiché l’abuso del diritto segue il modello dell’interpretazione (riduzione) teleologica, tale canone rappresenta un ulteriore argomento nel delicato rapporto tra legge e giudice e l’accennata questione della rilevanza penale dell’elusione fiscale ne è l’esempio per antonomasia. Sollecitato da concrete e pressanti aspettative di tutela⁶², l’attivismo giurisprudenziale ha “moltiplicato ed affinato le tecniche per realizzare risultati interpretativi di coerenza e razionalità sistematica, adeguando, correggendo e talora manipolando la lettera della legge”⁶³. Questo attivismo pone “il problema del giudice di scopo”⁶⁴ e se “esiste una forte resistenza ad ammettere un ruolo del giudice che non sia tendenzialmente esecutivo, lasciargli un qualche spazio “addirittura” politico nell’interpretazione ingenera il timore che ciò produca necessariamente un’estensione della punibilità, e quindi una violazione del principio di stretta legalità e del divieto di analogia (*in malam partem*)”⁶⁵ di cui ci occuperemo in seguito.

⁶¹ Così DI SIENA M., *La criminalizzazione dell’elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa* (nota a Cass. pen., Sez. V, sent. 09.09.2013, n. 36894), in *Riv. dir. trib.*, 10/2013, pag. 194.

⁶² Significativa la posizione della Corte costituzionale chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità dell’art. 13, comma 2-bis, sollevata dal Tribunale di La Spezia con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.: “la previsione di un trattamento più rigoroso per i reati tributari, in un momento di congiuntura economica “particolarmente drammatico”, non risulterebbe affatto irrazionale o arbitraria. Lo stesso rimettente dà atto, del resto, del particolare allarme sociale generato da tale categoria di reati, cui andrebbe ad aggiungersi la rilevanza del danno da essi arrecato al sistema economico nazionale nel suo complesso”. Così Corte cost., sent. 28.05.2015, n. 95, in www.cortecostituzionale.it.

⁶³ In questi termini SCOLETTA M., *Le parole sono importanti? Fatti materiali, false valutazioni di bilancio e limiti all’esegesi del giudice penale* (nota a Cass. Pen., Sez. V, sent. 22.02.2016, n. 6916), in *Dir. pen. cont.*, 02 marzo 2016, pag. 14.

⁶⁴ Sulla nozione di “giudice di scopo”, con riferimento al passaggio dell’ordinanza della Corte costituzionale 24/2017 contenuto nel paragrafo 9 “Anche se si dovesse ritenere che la prescrizione ha natura processuale, o che comunque può essere regolata anche da una normativa posteriore alla commissione del reato, ugualmente resterebbe il principio che l’attività del giudice chiamato ad applicarla deve dipendere da disposizioni legali sufficientemente determinate. In questo principio si coglie un tratto costitutivo degli ordinamenti costituzionali degli Stati membri di *civil law*. Essi non affidano al giudice il potere di creare un regime legale penale, in luogo di quello realizzato dalla legge approvata dal Parlamento, e in ogni caso ripudiano l’idea che i tribunali penali siano incaricati di raggiungere uno scopo, pur legalmente predefinito, senza che la legge specifichi con quali mezzi e in quali limiti ciò possa avvenire”, è stato significativamente evidenziato che “la Corte costituzionale fa leva proprio su quello stesso verbo – “ripudiare” – con cui prende le mosse l’art. 11 Cost. e, da cui si dipanano le fondamentali ragioni di pace e giustizia che devono assicurare le necessarie limitazioni di sovranità su cui stiamo qui riflettendo”. Così SOTIS C., *Tra Antigone e Creonte io sto con Porzia. Riflessioni su Corte costituzionale 24 del 2017 (caso Taricco)*, in BERNARDI A.-CUPELLI C. (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo fra le Corti. L’ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*. Atti del convegno tenutosi all’Università degli Studi di Ferrara il 24 febbraio 2017, Napoli, 2017, in corso di pubblicazione, al quale sembra che “la Corte usi questo verbo quasi per suggerirci che solo un “altro ripudio” può “controlimitare” le necessarie limitazioni di sovranità. Usando quel verbo è come se la Corte costituzionale ci dicesse che giudice penale di scopo e “ragioni di pace e giustizia” fossero due concetti antitetici per il nostro ordinamento costituzionale”.

⁶⁵ Così DONINI M., *Disposizione e norma*, cit., pag. 88.

Nonostante le buone intenzioni di tutela⁶⁶, attraverso alchimie normative e l'affermata rilevanza penale dell'elusione fiscale, il principio della capacità contributiva⁶⁷ ha superato la regola dell'intangibilità del tipo legale fino all'intervento risolutivo (realmente?) del legislatore con l'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

1.3. La materia civilistica e la frammentazione dell'abuso del diritto tra clausole costituzionali di socialità.

Il richiamo ai principi ripropone l'interrogativo iniziale sull'esistenza di un modo giusto o sbagliato di esercitare un diritto ed introduce i parametri impiegati dall'interprete per correggere l'uso distorto che il titolare fa della situazione giuridica di vantaggio a lui riconosciuta.

La correzione dell'abuso avviene "restringendo in via interpretativa l'ambito di estensione delle regole che disciplinano il diritto, ovvero creando una lacuna, e precisamente una lacuna ideologica, o assiologica, o sostituiva", con la precisazione che la lacuna "non consiste nella mancanza di una norma, o nella mancanza di una norma certa, ma nella mancanza di una norma giusta o ottimale"⁶⁸. In quest'ultima prospettiva, la correzione o "repressione dell'abuso si è sempre presentata con due volti, quello (soprattutto declamato) di un ordine morale o solidale che si sovrappone, correggendolo, all'ordine delle norme e quello [...] della manifestazione e del dispiegamento di un ordine, più completo ed equilibrato, che si dà già, non interamente esplicitato ed implementato, nell'ordine delle

⁶⁶ Sull'autoritarismo ben intenzionato si veda PULITANÒ D., *Ermeneutiche alla prova*, cit., pag. 5, il quale riconosce come "buone intenzioni di tutela rischiano di alterare equilibri di sistema e di forzare limiti garantisti in direzione autoritaria".

⁶⁷ Nell'aderire all'indirizzo affermato nella giurisprudenza della Sezione tributaria, secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione esiste "un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale". Così Cass. civ., Sez. Unite, sent. 23.12.2008, n. 30055, in *Riv. giur. trib.*, 3/2009, pag. 229, con nota di LOVISOLO A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*.

⁶⁸ Così PINO G., *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti*, cit., pag. 176, per cui "l'individuazione dell'abuso e la sua successiva correzione vengono normalmente effettuate alla luce del medesimo criterio (se una condotta è giudicata abusiva in quanto antieconomica, verrà corretta alla luce di un criterio economico; se una condotta è giudicata abusiva in quanto immorale, verrà corretta alla luce di un criterio morale, etc.).

norme”⁶⁹. Si tratta di un ordine che l’interprete deve o ricercare oltre l’ordinamento giuridico o da questo ricavare se non immediatamente manifesto; il tutto attraverso un’interpretazione, che si riconosce non poter essere neutrale⁷⁰ perché fondata su parametri “etici” (*animus*, buona fede, correttezza) oppure “politici” (solidarietà, utilità sociale, benessere collettivo)⁷¹ fondanti le circostanze dequalificanti l’esercizio del diritto.

Questa implementazione dell’ordinamento spiega bene l’assunto, condivisibile fino ad un certo punto, che “il diritto opera come sistema e che come sistema dice di più di quel che dicono gli enunciati normativi di cui si compone”⁷². Nella materia penale infatti quanto dice il diritto non può superare quanto affermato dalla legge e questo semplicemente perché l’ermeneutica penale incontra limiti insuperabili: lo scarto tra singole previsioni normative ed esigenze sociali non può essere colmato al punto da estendere, in via interpretativa, l’area del penalmente rilevante. La questione è individuare la base normativa a partire dalla quale l’abuso del diritto opera, se questa è espressamente prevista oppure se esistono clausole generali, anche a rilevanza costituzionale, che introducono nell’ordinamento i citati parametri etici e politici.

Seguendo una ricognizione diacronica, vigente il codice civile del 1865 il rigore positivistic della cultura giuridica italiana negava “qualsiasi possibilità di reagire giuridicamente all’esercizio abusivo di un diritto, riconnettendo a tali condotte solo una sanzione morale”⁷³; né questa chiusura mutò con l’entrata in vigore del codice civile del 1942 anche se l’art. 7 del progetto preliminare prevedeva che “nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto”. Tale previsione fu tuttavia accantonata⁷⁴ perché l’abuso del diritto fu ritenuto

⁶⁹ In questi termini BARCELLONA M., *L’abuso del diritto*, cit., pag. 469.

⁷⁰ Secondo LUZZATI C., *Significato liquido*, in AA.VV., *La fabbrica delle interpretazioni*, cit., pag. 25, l’illusione di una neutralità dei giuristi “comportava l’idea che l’interprete avesse a propria disposizione tecniche esegetiche capaci di guidarlo infallibilmente verso una risposta corretta, ossia verso una soluzione che eliminasse ogni spazio di discrezionalità non espressamente voluta dal legislatore”

⁷¹ Si veda SALVI C., *Abuso del diritto* (voce), I) *Dir. Civile*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, pag. 1.

⁷² Per queste considerazioni si rinvia a BARCELLONA M., *Diritto sistema e senso. Lineamenti di una teoria*, Torino, 1996, pag. 79 ss., per il quale il sistema giuridico ha un senso, un’identità che non gli provengono dall’esterno (e cioè dalle operazioni dell’interprete e dalle importazioni che questi a suo arbitrio effettua) e che esso trae, invece, dalla trama delle sue norme, dalle loro interazioni e dalle riorganizzazioni cui continuamente si sottopongono per fronteggiare la complessità del mondo che sono deputate a regolare.

⁷³ Per l’affermarsi della figura dell’abuso del diritto nell’esperienza italiana, si veda SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, in GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, pag. 7 ss., il quale richiama SCIALOJA V., *Degli atti d’emulazione nell’esercizio dei diritti*, in *Foro it.*, 1878, I, coll. 481, secondo cui la teorica dell’abuso del diritto è “segnata in ogni sua parte dello stampo di quel medioevo nel quale andavano sempre confuse le idee di diritto, morale e religione”.

⁷⁴ Si veda Cass. civ., Sez. III, sent. 18.09.2009, n. 20106, in *Riv. dir. comm. e dir. generale obbl.*, 2/2001, pag. 165, con nota di BARCELLONA E., *Recesso ad nutum fra principio di buona fede e abuso del diritto*, cit. Nell’occasione, la Suprema Corte ha rilevato che “la cultura giuridica degli anni ‘30 fondava l’abuso del diritto, più che su di un principio giuridico, su di un concetto di natura etico morale, con la conseguenza che colui che ne abusava era considerato meritevole di biasimo, ma non di sanzione giuridica. Questo contesto culturale, unito alla preoccupazione per la certezza - o quantomeno prevedibilità del diritto -, in considerazione della

un “problema di teoria generale la cui soluzione di principio si lascia difficilmente tradurre in termini precettivi; la stessa formula che era stata progettata era di dubbio tecnicismo e avrebbe potuto rivelarsi infondata per l’assunzione dello scopo come elemento cui riferire l’abuso. È concepibile invece una varietà di formule particolari entro l’ambito dei singoli istituti, nel qual caso la contemplazione dei cosiddetti abusi rientra nella configurazione dei limiti agli istituti stessi”⁷⁵.

Senza considerare la difficoltà nella formulazione di una simile figura, le ragioni dell’accantonamento dell’art. 7 del progetto preliminare furono ben più profonde⁷⁶. Esse esprimevano la visione corrente di un duplice rapporto: da una parte, tra legislatore e giudice ove quest’ultimo era ancora considerato alla stregua di un “mero esecutore di una volontà normativa espressa da un potere legislativo sovrano”⁷⁷; dall’altra, tra certezza del diritto e giustizia del caso singolo “in connessione con le necessità ambientali e le concezioni etico-giuridiche delle varie società e dei vari tempi”⁷⁸. L’abuso del diritto era portatore de “l’idea di moralizzare o socializzare il diritto per via interpretativa”⁷⁹, che fu certamente potenziata dall’entrata in vigore della Costituzione del 1948.

grande latitudine di potere che una clausola generale, come quella dell’abuso del diritto, avrebbe attribuito al giudice, impedì che fosse trasfusa, nella stesura definitiva del codice civile italiano del 1942, quella norma del progetto preliminare (art. 7) che proclamava, in termini generali, che “nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto” [...] preferendo, invece, ad una norma di carattere generale, norme specifiche che consentissero di sanzionare l’abuso in relazione a particolari categorie di diritti”.

⁷⁵ Così ROMANO S., *L’abuso del diritto*, cit., pag. 166, per il quale la previsione di singole disposizioni “è un criterio pratico, ma l’unico che sia dato di ravvisare attuabile in sede normativa, prescindendo da eventuali unificazioni dei molteplici casi in uno o più principi teorici”. A fronte della mancanza di una norma generale espressa, l’Autore rileva come il nostro ordinamento preveda diverse ipotesi di abuso, di funzioni, poteri, facoltà, diritti, autorità, relazioni domestiche e di ospitalità.

⁷⁶ Per BARCELLONA M., *L’abuso del diritto*, cit., pag. 480, “le resistenze che l’introduzione del precetto generale dell’art. 7 suscitava, concernevano, per un verso, il rischio che tale principio da strumento di ricognizione teleologica dei limiti dei poteri privati si tramutasse in veicolo di una loro, generale e politica, conformazione alla c.d. “funzione sociale del diritto” e, per un altro verso, l’insidia che da un suo uso incontrollato si temeva venisse alla certezza del diritto. Queste resistenze, dunque, non richiedevano affatto di togliere il principio dell’abuso dall’ordito del Codice. Ma suggeriscono piuttosto di decentrarne e scomporne il dispositivo nella “trattazione dei singoli istituti” e di svestirlo così della sua “pericolosa” generalità/indeterminatezza”.

⁷⁷ In questi termini SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, cit., pag. 7.

⁷⁸ Così CARRARO L., *Valore attuale della massima fraus omnia corrumpit*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1949, pag. 784. Si veda altresì LONGOBUCCO F., *Profili evolutivi del principio fraus omnia corrumpit tra “contratto in frode al terzo” e “contratto in danno di terzi”*, in *Rass. dir. civ.*, 3/2012, pag. 712.

⁷⁹ Così BARCELLONA M., *L’abuso del diritto*, cit., pag. 468, il quale spiega come “la crisi del *welfare State* sembra sospingere la dottrina verso la riconsiderazione dell’abuso e la giurisprudenza ad avvalersi di esso come strumento di soluzione di controversie ove un privato lamenti un pregiudizio scaturito dall’uso – per così dire – inappropriato che un altro privato faccia di un suo diritto”. Si veda anche BORSARI R., *L’abuso del diritto tra diritto civile e diritto tributario*, cit., 187 ss., per cui “l’abuso del diritto costituisce, quindi, espressione della tendenza degli ordinamenti giuridici moderni a prospettare strumenti giudiziali di controllo degli atti dei privati e di contenimento dei poteri ad essi attribuiti dall’ordinamento stesso”. In senso conforme, per la Suprema Corte “si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di doveri formali lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti”. Cass. civ., Sez. III, sent. 18.09.2009, n. 20106, cit.

L'evidente impostazione solidaristica della Carta fondamentale ha infatti consentito di cogliervi "clausole di socialità" e recuperare un collegamento tra l'abuso del diritto e le prescrizioni di cui agli articoli 2, per il richiamo ai doveri di solidarietà sociale⁸⁰; 3, secondo comma, sulla dimensione sostanziale dell'uguaglianza⁸¹; 41, sull'iniziativa economica privata che è libera, ma "non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale"⁸², nonché 42, sulla "funzione sociale" della proprietà⁸³.

In assenza di un divieto generale ed espresso⁸⁴ e di fronte alla scelta di decentrare l'abuso del diritto e trattarlo in singoli istituti⁸⁵, la giurisprudenza si è fatta nel tempo carico di interpretazioni costituzionalmente orientate, attraverso le quali sono stati veicolati nel nostro ordinamento valori etici e politici: è stato così represso l'abuso del diritto in tutte

⁸⁰ Per "il principio di solidarietà sociale, la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico o per imposizione di un'autorità, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa. Si tratta di un principio che, comportando l'originaria connotazione dell'uomo *uti socius*, è posto dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico, tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente". Così Corte cost., sent. 28.02.1992, n. 75, in *Giur. it.*, 1992, I, 1, pag. 1205, con nota di PALICI DI SUNI E., *Il volontariato tra valori costituzionali supremi ed autonomia regionale*. Si vedrà in seguito come la rilevanza dell'abuso del diritto in materia tributaria abbia trovato fondamento nel principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, intendendosi il concorso alle spese pubbliche come adempimento del dovere di solidarietà economica.

⁸¹ L'art. 3, secondo comma, Cost. integra l'uguaglianza formale con quella sostanziale che impone l'obbligo di rimuovere gli impedimenti all'effettivo godimento dei diritti. L'uguaglianza sostanziale riassume in sé le finalità sociali assunte dalla Costituzione quali direttrici per l'azione dello Stato ed impone la trasformazione della struttura economico-sociale esistente per tutelare le categorie deboli, non solo al fine di consentire loro un'esistenza dignitosa, ma per realizzare il pieno sviluppo della loro personalità. Così DOGLIANI M.-MASSA PINTO I., *Elementi di diritto costituzionale*, Torino, 2015, pag. 177. Per BONANZINGA R.T., *Abuso del diritto e rimedi esperibili*, in *Comparazione e diritti civili*, 2010, "la teorica dell'abuso della libertà contrattuale si sviluppa in seguito all'abbandono della visione liberale classica dei rapporti economici e per l'inadeguatezza del principio di eguaglianza formale a garantire la giustizia del contratto".

⁸² La formula "utilità sociale" è da sempre oggetto di un acceso dibattito sul suo contenuto. In particolare l'art. 41 Cost. è stato ritenuto "la norma che rispecchia, forse più di ogni altra, i termini della dialettica politica entro cui si svolge la realtà economica degli ordinamenti occidentali contemporanei", "indeterminata nel suo nucleo politico centrale, anfibia, suscettibile cioè di essere sviluppata in due direzioni opposte e sottoposta, in fatto, a particolare tensione da parte delle forze politiche operanti nell'ordinamento che mirano ad attribuirle un significato corrispondente ai fini da esse perseguiti". Nel richiamare CHELI E., *Libertà e limiti all'iniziativa economica privata nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. dir. pub.*, 1960, I, pag. 302, in questi termini GUARNIER T., *Libertà di iniziativa economica privata e libera concorrenza. Alcuni spunti di riflessione*, in *Rivista AIC*, 1/2016, pag. 2.

⁸³ Secondo GAZZONI F., *Manuale*, cit., pag. 213, la formula dell'art. 42, secondo comma, in base alla quale la legge determina i limiti della proprietà "allo scopo di assicurarne la funzione sociale" è così "perentoria da giustificare l'interpretazione che ne è stata data in termini di vera e propria funzionalizzazione: il proprietario non può godere del bene se non nei limiti in cui tale godimento sia giustificato da un interesse generale e, viceversa, la proprietà può essere sempre compressa quando ciò sia utile socialmente. Essa allora si presenterebbe non più come oggetto di un diritto, posto a fondamento della libertà personale, ma come strumento economico-sociale, da valutare e disciplinare sulla base di un giudizio di compatibilità rispetto a fini che sono esterni alla attribuzione del diritto stesso".

⁸⁴ Ragione per cui la giurisprudenza ha affermato che "la violazione dei doveri generici di lealtà e correttezza è fonte di responsabilità per danni solo in quanto concreti la violazione di un diritto altrui, riconosciuto in base ad altre norme". Così Cass. civ., Sez. I, sent. 16.02.1963, n. 357, in *Foro padano*, 1964, I, coll. 1283, con nota di RODOTÀ S., *Appunti sul principio di buona fede*.

⁸⁵ Tale scelta comporta la disarticolazione dell'abuso del diritto in una "molteplicità distinta di tipi di problema diversi a ciascuno dei quali corrispondono differenti modi e condizioni della sua rilevanza". Così BARCELLONA M., *Trattato della responsabilità civile*, Torino, 2011, pag. 187 ss.

quelle ipotesi in cui “la difformità fra le ragioni di attribuzione di un diritto e le finalità per il cui perseguimento tale diritto veniva in concreto esercitato erano di tale rilievo da connotare di illegittimità la condotta del singolo”⁸⁶.

Il primo riferimento è all’art. 833 c.c., in materia di atti emulativi, in relazione al quale la Suprema Corte individua l’abuso “ogni qualvolta un diritto attribuito dalla legge venga utilizzato dal suo titolare in modo non conforme alla funzione economico-sociale per la quale lo stesso è protetto dall’ordinamento positivo”, con il conseguente insorgere di una responsabilità aquiliana ai sensi dell’art. 2043 c.c.⁸⁷. L’art. 833 c.c., tuttavia, non è l’unico sintomo della presenza nell’ordinamento italiano del divieto di abusare del diritto. Esistono infatti ulteriori istanze ad esso riconducibili ed informate al generale principio di solidarietà di cui all’art. 2 della Costituzione, “un principio che impronta di sé non solamente la materia delle obbligazioni, ma l’intero campo del diritto privato, inteso come diritto che regola i rapporti intersoggettivi”⁸⁸.

Il riferimento principale è all’abuso della libertà contrattuale ed alle disposizioni in materia di correttezza o buona fede in senso oggettivo di cui all’art. 1175 c.c. a norma del quale “il debitore e il creditore devono comportarsi secondo le regole della correttezza”. Tale articolo contiene infatti “una clausola generale, ponendosi così come una norma aperta, di raccordo, specialmente in materia contrattuale [...] oggetto di molteplici previsioni positive che assai spesso ne costituiscono una concreta applicazione” in ogni fase del contratto⁸⁹, ad esempio in materia di trattative⁹⁰ (art. 1337), interpretazione (art. 1366), esecuzione del

⁸⁶ Ancora SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, cit., pag. 9. Si veda anche BORSARI R., *L’abuso del diritto*, cit., pag. 197, per cui “il mancato inserimento nel codice di una regola generale sul divieto dell’abuso del diritto non assume particolare rilievo, in quanto non è preclusa la possibilità di ricostruire un siffatto principio ricavandolo, in via di astrazione generalizzante, da singole disposizioni normative che possano in qualche modo considerarsi epifanie del principio medesimo”.

⁸⁷ Così Cass. civ., sent. 15.12.1960, n. 3040, in *Foro it.*, 1961, I, coll. 256. Sul tema si veda VISINTINI G., *L’abuso del diritto come illecito aquiliano*, in EAD. (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 41.

⁸⁸ GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, cit., pag. 561.

⁸⁹ “L’obbligo di buona fede oggettiva o correttezza costituisce un autonomo dovere giuridico, espressione di un generale principio di solidarietà sociale - la cui costituzionalizzazione è ormai pacifica, proprio per il suo rapporto sinergico con il dovere inderogabile di solidarietà di cui all’art. 2 Cost., che a quella clausola generale attribuisce forza normativa e ricchezza di contenuti -, applicabile, sia in ambito contrattuale, sia in quello extracontrattuale. In questa prospettiva, si è giunti ad affermare che il criterio della buona fede costituisce strumento, per il giudice, atto a controllare, anche in senso modificativo o integrativo, lo statuto negoziale, in funzione di garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi”. Così Cass. civ., Sez. III, sent. 05.03.2009, n. 5348, in *Obbl. e contr.*, 8-9/2010, pag. 571, con nota di BRUNI C., *La buona fede a tutela del diritto del mediatore alla provvigione*. Sul tema si veda anche D’ANGELO A., *Rapporti tra buona fede e abuso del diritto*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 59.

⁹⁰ Le condizioni di rilevanza dell’abuso sono qui “ancorate alla causazione di un danno a chi subisce l’esercizio del diritto di abbandonarle ed il suo paradigma è misurato sui modi di un tale abbandono ed è rivolto a far ritenere abusivo un esercizio negativo della libertà contrattuale attuato in modo da provocare pregiudizi che non possano giustificarsi come inevitabile reciproco di tale libertà”. Così BARCELLONA M., *L’abuso del diritto*, cit., pag. 481.

contratto⁹¹ (art. 1375), cause di annullamento⁹² (art. 1438), rescissione⁹³ (art. 1447 ss.). In quanto clausola generale, il principio di correttezza “non si esaurisce nei singoli richiami normativi [e sarebbe quindi] errato sostenere che il comportamento scorretto è fonte di responsabilità solo se nel contempo viola un diritto altrui già direttamente protetto da una norma giuridica, in tal modo riducendo il principio di correttezza ad una formula priva di autonoma cogenza⁹⁴. La riconosciuta “costituzionalizzazione del canone generale di buona fede oggettiva e correttezza, in ragione del suo porsi in sinergia con il dovere inderogabile di solidarietà di cui all’art. 2 Cost., che a quella clausola generale attribuisce all’un tempo forza normativa e ricchezza di contenuti [...] funzionalizza così il rapporto obbligatorio alla tutela anche dell’interesse del partner negoziale”⁹⁵.

Il principio solidaristico esercita così una forza normativa alla quale, anche per il mutato contesto storico, culturale e giuridico, la giurisprudenza di legittimità ha fatto ricorso per

⁹¹ Nell’esecuzione del contratto le condizioni di rilevanza dell’abuso “sono costituite dal (rischio di) fallimento del programma negoziale ed il suo paradigma è misurato sulla conservazione dell’equilibrio strutturato nel contratto ed è rivolto a far ritenere ragione di inadempimento l’esercizio di poteri che pretestuosamente lo sovvertono”. IBIDEM, pag. 481.

⁹² L’abuso è qui specificato quale ipotesi di annullabilità del contratto, “le sue condizioni di rilevanza sono ancorate al conseguimento di “ingiusti vantaggi” ed il suo paradigma è misurato sulla volontà negoziale ed è rivolto a farla ritenere viziata da violenza quando sia maturata sulla minaccia di far valere un diritto”. IBIDEM, pag. 481. Secondo GAZZONI F., *Manuale, cit.*, pag. 972, con l’art. 1438 c.c. “l’ordinamento intende colpire la strumentalizzazione dell’esercizio del diritto e non già l’esercizio in sé che non può non essere legittimo entro i limiti fissati dalla legge”.

⁹³ Sempre con riferimento alla fase di conclusione del contratto, i presupposti di rilevanza dell’abuso sono qui “ancorati alle “condizioni inique” o alla “lesione enorme” ma il suo paradigma viene ora misurato sulla volontà negoziale ed appare rivolto a farla ritenere viziata quando sia dipesa dallo stato di pericolo o di bisogno di un contraente e dall’appropriamento dell’altro”. Sempre BARCELLONA M., *L’abuso del diritto, cit.*, pag. 481. Sui caratteri delle condizioni inique, valutabili “ad una stregua sociale ed etica” e dell’appropriamento dello stato di bisogno, si veda GAZZONI F., *Manuale, cit.*, pag. 1008 ss.

⁹⁴ IBIDEM, pag. 560, il quale non condivide “il tentativo di parte della dottrina di distinguere tra principio di correttezza e di buona fede oggettiva, quale si desume dalle norme in materia di trattative (art. 1337) e di interpretazione (art. 1366) ed esecuzione del contratto (art. 1375). Da un punto di vista sistematico, ha infatti poco senso affermare che la buona fede opererebbe nell’ambito della materia contrattuale mentre l’art. 1175, nel suo rinvio alla correttezza, avrebbe il compito di estendere il richiamo all’intera materia delle obbligazioni, posto che anche la materia contrattuale rientra in questo ambito”.

⁹⁵ Così Cass. civ., Sez. Unite, sent. 15.11.2007, n. 23726, in *Obbl. e contr.*, 10/2008, pag. 784, con nota di MELONI CABRAS A., *Domanda di adempimento frazionata e violazione dei canoni di correttezza e buona fede*. Secondo le Sezioni Unite, se “il criterio della buona fede costituisce strumento, per il giudice, atto a controllare, anche in senso modificativo o integrativo, lo statuto negoziale, in funzione di garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi, a maggior ragione deve ora riconoscersi che un siffatto originario equilibrio del rapporto obbligatorio, in coerenza a quel principio, debba essere mantenuto fermo in ogni successiva fase, anche giudiziale, dello stesso e non possa quindi essere alterato, ad iniziativa del creditore, in danno del debitore”. In senso conforme Sez. I, sentenza 20.04.1994, n. 3775, in *Leggi d’Italia*, secondo la quale il dovere di correttezza, si porge nel sistema come limite interno di ogni situazione giuridica soggettiva, attiva o passiva, contrattualmente attribuita, concorrendo, quindi, alla relativa conformazione in senso ampliativo o restrittivo rispetto alla fisionomia apparente, per modo che l’ossequio alla legalità formale non si traduca in sacrificio della giustizia sostanziale e non risulti, quindi, disatteso quel dovere (inderogabile) di solidarietà, ormai costituzionalizzato (art. 2 Cost.), nonché Sez. III, sent. 15.02.2007, n. 3462, *ivi*, per cui “l’obbligo di buona fede oggettiva o correttezza, quale generale principio di solidarietà sociale che trova applicazione in ambito sia contrattuale che extracontrattuale, imponendo al soggetto di mantenere nei rapporti della vita di relazione un comportamento leale - specificantesi in obblighi di informazione e di avviso - nonché volto alla salvaguardia dell’utilità altrui, nei limiti dell’apprezzabile sacrificio”, *ivi*.

superare l'originaria chiusura verso la figura dell'abuso del diritto⁹⁶. La sua applicazione si è diffusa oltre i rapporti proprietari e contrattuali⁹⁷, ad esempio in materia societaria⁹⁸, bancaria⁹⁹ ed assicurativa¹⁰⁰ ed anche nel diritto di famiglia¹⁰¹ fino a trovare applicazione

⁹⁶ Sul tema si rinvia a RESCIGNO P., *L'abuso del diritto nel quadro dei principi generali*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 23.

⁹⁷ Sul punto si veda BENEDETTI A.M., *L'abuso dei (e nei) rimedi contrattuali*, ivi, pag. 83.

⁹⁸ Per la Suprema Corte, “non esiste una norma che identifichi espressamente una fattispecie di abuso nelle deliberazioni assembleari. E tuttavia da tempo la si ammette in dottrina, riferendola correttamente alla regola di maggioranza, per indicare un uso di tale regola non conforme a quei limiti alla sua applicazione, che siano desumibili o da un principio implicito dell'ordinamento, oppure da un enunciato normativo espresso o da una clausola generale o standard. [In particolare] la deliberazione di scioglimento di una società, che sia stata adottata dai soci nelle forme legali e con le maggioranze all'uopo prescritte, può essere invalidata, in difetto delle ragioni tipiche all'uopo previste (artt. 2377 e 2379 c.c.), sotto il profilo dell'abuso o eccesso di potere, quando risulti arbitrariamente o fraudolentemente preordinata dai soci maggioritari per perseguire interessi divergenti da quelli societari, ovvero per ledere i diritti del singolo partecipante [...] La figura dell'abuso di potere, quindi, rappresenta un limite al principio maggioritario vigente nel diritto societario, comprimendo l'esercizio dei poteri della maggioranza, quando è a esclusivo detrimento della minoranza. È, infatti, principio generale del nostro ordinamento, anche al di fuori del campo societario, quello di non abusare dei propri diritti; [...]. Più specificamente, il principio di buona fede contrattuale e il conseguente principio di collaborazione che deve informare l'opera dei soci nell'organizzazione della società vengono considerati la base per riconoscere la figura dell'abuso di potere, quale elemento invalidante delle deliberazioni assembleari finalizzate esclusivamente a favorire la maggioranza a danno della minoranza”. Così Cass. civ., Sez. I, sent. 12.12.2005 n. 27387, in *Giur. comm.*, 1/2007, pag. 95, con nota di FRISOLI G., *La clausola generale della buona fede in ambito societario*.

⁹⁹ Con riferimento all'apertura di credito, “non può ritenersi che il modo di esercizio del diritto potestativo di recesso da parte della banca sia assolutamente insindacabile, perché deve pur sempre rispettarsi il fondamentale e inderogabile principio secondo il quale il contratto deve essere eseguito secondo buona fede. Alla stregua di tale principio non può escludersi che, anche se pattiziamente consentito in difetto di giusta causa, il recesso di una banca dal rapporto di apertura di credito sia da considerare illegittimo, ove in concreto esso assuma connotati del tutto impreveduti ed arbitrari; connotati tali, cioè, da contrastare con la ragionevole aspettativa di chi, in base ai comportamenti usualmente tenuti dalla banca ed all'assoluta normalità commerciale dei rapporti in atto, abbia fatto conto di poter disporre della provvista creditizia per il tempo previsto e non potrebbe perciò pretendersi sia pronto in qualsiasi momento alla restituzione delle somme utilizzate, se non a patto di svuotare le ragioni stesse per le quali un'apertura di credito viene normalmente convenuta”. Così Cass. civ., Sez. I, sent. 14.07.2000, n. 9321, in *Dir. fall. e delle società comm.*, 3/2001, pag. 699, con nota di SCHIANO DI PEPE G., *Insolvenza e gestione del credito bancario*.

¹⁰⁰ Secondo la Suprema Corte, “il disposto del secondo comma dell'art. 1460 c.c., che nei contratti con prestazioni corrispettive non consente l'eccezione d'inadempimento quando il rifiuto della prestazione sia contrario a buona fede, si applica anche alla fattispecie prevista dall'art. 1901, secondo comma, c.c., che costituisce una particolare espressione dell'istituto dell'eccezione d'inadempimento, e per ciò, in caso di mancato pagamento dei premi, l'assicuratore non può invocare tale disposizione, e negare, quindi, la copertura assicurativa, se la sospensione dell'efficacia del contratto è contraria alla buona fede, come avviene nel caso in cui l'assicuratore abbia tacitamente, ma concludentemente, manifestato la volontà di rinunciare alla sospensione”. Così Cass. civ., Sez. I, sent. 09.02.1987, n. 1372, in *Leggi d'Italia*.

¹⁰¹ Con riferimento alla “posizione dello straniero che abbia fatto ingresso nel territorio dello Stato a seguito del matrimonio contratto con un cittadino italiano”, la Suprema Corte ha più volte ribadito che “ai fini della concessione e del mantenimento del permesso di soggiorno per coesione familiare, è imposta la sussistenza del requisito della convivenza effettiva [...] principio, avente la sua giustificazione nell'esigenza di prevenire eventuali situazioni di abuso del diritto tenute ben presenti sia dalla normativa comunitaria (art. 35 della Direttiva 2004/38/CE del 29.04.2004) che da quella interna (D.Lgs. n. 286/1998, art. 30, comma 1-bis). Così Cass. civ., Sez. VI, Ord. 07.07.2016, n. 13831, in *Leggi d'Italia*.

anche nel processo, civile¹⁰² e penale¹⁰³. Infine, come vedremo nel successivo capitolo, l'abuso del diritto ha raggiunto la sua massima notorietà in materia tributaria.

Nella sistematica del codice, come dianzi affermato, l'abuso del diritto non trova espressa menzione. Ciononostante ad esso si ricorre per correggere in via interpretativa l'esercizio di situazioni giuridiche di vantaggio, formalmente corretto secondo le varie disposizioni dell'ordinamento e, tuttavia, sostanzialmente contrario alle finalità della singola norma che l'interventismo giudiziale aggancia di volta in volta ad una clausola di socialità costituzionalmente rilevante¹⁰⁴. Ed è così che, nell'applicare la disposizione al caso concreto, l'abuso del diritto consente di veicolare istanze di natura etica o politica le quali, per il solo fatto di essere introdotte al più alto livello del nostro ordinamento (quello costituzionale), consentono all'interprete di superare la lettera della norma e modificarla¹⁰⁵ secondo lo scopo della stessa¹⁰⁶. In questo modo, il ricorso alla figura in esame comporta il disconoscimento della tutela di poteri, diritti e interessi esercitati in violazione delle corrette regole di esercizio ove la scorrettezza si radica nelle finalità estranee allo scopo di attribuzione dei medesimi.

¹⁰² In materia di risarcimento del danno da responsabilità civile “non è consentito al danneggiato, in presenza di un danno derivante da un unico fatto illecito, riferito alle cose ed alla persona, già verificatosi nella sua completezza, di frazionare la tutela giurisdizionale mediante la proposizione di distinte domande, parcellizzando l'azione extracontrattuale davanti al giudice di pace ed al tribunale in ragione delle rispettive competenze per valore, e ciò neppure mediante riserva di far valere ulteriori e diverse voci di danno in altro procedimento, in quanto tale disarticolazione dell'unitario rapporto sostanziale nascente dallo stesso fatto illecito, oltre ad essere lesiva del generale dovere di correttezza e buona fede, per l'aggravamento della posizione del danneggiante-debitore, si risolve anche in un abuso dello strumento processuale”. Così Cass. civ., Sez. VI, sent. 21.10.2015, n. 21318, in *Giur. it.*, 5/2016, con nota di RICCI G., *Sul frazionamento della domanda di risarcimento da fatto illecito*.

¹⁰³ Il riferimento è all'“abuso degli strumenti difensivi del processo penale per ottenere non garanzie processuali effettive o realmente più ampie, ovvero migliori possibilità di difesa, ma una reiterazione tendenzialmente infinita delle attività processuali. Ciò non di meno, per chiarire sin d'ora quali sono i termini oggettivi che consentono di qualificare abusiva una qualsivoglia strategia processuale, civile o penale, condotta apparentemente in nome del diritto fatto valere, non può non ricordarsi che è oramai acquisita una nozione minima comune dell'abuso del processo che riposa sull'altrettanto consolidata e risalente nozione generale dell'abuso del diritto, riconducibile al paradigma dell'utilizzazione per finalità oggettivamente non già solo diverse ma collidenti (“pregiudizievoli”) rispetto all'interesse in funzione del quale il diritto è riconosciuto”. Così Cass. pen., Sez. unite, sent. 10.01.2012, n. 155, *cit.* Sul tema si rinvia a TARUFFO M., *L'abuso del processo*, in VELLUZZI V., *L'abuso del diritto*, *cit.*, pag. 137.

¹⁰⁴ Per BARCELLONA M., *L'abuso del diritto*, *cit.*, pag. 484, “privato di quella formulazione unitaria che nei primi progetti aveva ricevuto, l'abuso vede precluso il riferimento *estroverso* ai fini sostantivi dello Stato o a valori etici o politici destinati ad eterodeterminare il tessuto normativo. Ed assume, invece, un senso esclusivamente *introverso*, cioè un senso che interpella il sistema giuridico dal suo interno e si commisura essenzialmente alla sua efficienza sistemica. L'opzione legislativa per la decostruzione dell'abuso nella “trattazione dei singoli istituti” ha inteso dissolvere un'originaria ambiguità di questo principio privilegiando la mera efficienza sistemica sulla funzionalizzazione dei poteri privati (a finalità etiche o social-politiche)”.

¹⁰⁵ “Il criterio della buona fede costituisce strumento, per il giudice, atto a controllare, anche in senso modificativo o integrativo, lo statuto negoziale, in funzione di garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi”. Così Cass. civ., Sez. Unite, sent. 15.11.2007, n. 23726, *cit.*

¹⁰⁶ Assume qui rilievo la distinzione tra disposizione e norma in base alla quale se il legislatore crea le disposizioni, gli enunciati normativi, il loro contenuto reale lo si raggiunge soltanto all'esito dell'interpretazione e dell'applicazione ai casi: “la norma, perciò, è solo il risultato dell'interpretazione della disposizione astratta”. Così DONINI M., *Disposizione e norma nell'ermeneutica penale*, *cit.*, pag. 97.

Fatta eccezione per la responsabilità da illecito atipico di cui all'art. 2043 c.c., la forza dei principi che questo paradigma implementa non è però sufficiente a conferire all'abuso del diritto un'efficacia sanzionatoria al di fuori dei casi espressamente previsti. Se la regola della ponderazione impone che il giudice scelga tra i principi (costituzionali¹⁰⁷) rilevanti quelli applicabili al caso concreto, allorquando si verta sull'applicazione di una sanzione entra in gioco anche il principio di legalità il quale, soprattutto in materia penale, non è recessivo per la preminente rilevanza della libertà personale¹⁰⁸.

1.4. Interpretazione teleologica ed elusione fiscale. Il risparmio d'imposta attraverso l'aggiramento (e non l'occultamento) del presupposto.

Si ritiene tradizionalmente che l'elusione fiscale occupi uno spazio intermedio tra il risparmio legittimo d'imposta e l'evasione¹⁰⁹.

Il contribuente evade quando non dichiara il presupposto¹¹⁰ dell'imposta violando direttamente, in questo modo, le norme fiscali che obbligano a dichiarare il fatto manifestazione della propria capacità contributiva¹¹¹: alla violazione degli obblighi

¹⁰⁷ Per la materia tributaria si rinvia a BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 59 ss.

¹⁰⁸ Nel diritto penale "l'unico spazio per un interventismo legittimo del giudice, per una sua "politica interpretativa", parrebbe costituito dai diritti dell'imputato verso lo Stato [...] il giudice potrebbe solo "estendere" la non punibilità, effettuare interpretazioni restrittive delle incriminazioni o estensive delle cause di giustificazione, oppure ridisegnare norme di parte generale in funzione limitatrice della responsabilità". Ancora DONINI M., *Disposizione e norma nell'ermeneutica penale*, cit., pag. 88.

¹⁰⁹ Così TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, pag. 241. Conforme MANZONI I.-VANZ G., *Il diritto tributario*, Torino 2007, pag. 429, che definiscono l'elusione fiscale come una via di mezzo tra lecito ed illecito, come di una quasi evasione. Secondo LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, pag. 103, si ha un legittimo risparmio d'imposta quando il contribuente, potendo raggiungere un determinato risultato dallo stesso perseguito utilizzando "una pluralità di regimi giuridici tra loro fungibili", ma comunque "strutturali, cioè consapevolmente voluti e previsti dal legislatore", operi la propria scelta solo "in funzione del trattamento fiscale". Si veda anche KRUSE H. W., *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto fiscale*, Padova, 1992, pag. 13. Sull'argomento si veda anche BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013.

¹¹⁰ La fattispecie che fa sorgere l'obbligazione tributaria assume diverse denominazioni a seconda degli ambiti normativi di riferimento: è denominato "presupposto" in materia di imposte dirette, "operazioni imponibili" per l'imposta sul valore aggiunto ed "oggetto dell'imposta" per quanto riguarda l'imposta di registro, nell'imposta sul valore aggiunto "operazioni imponibili". Per l'approfondimento si rinvia a FRANSONI G., *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, cit., pag. 268.

¹¹¹ Ai sensi del richiamato art. 53, primo comma, della Costituzione "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Premesso che un fatto espressivo di capacità contributiva è un fatto che esprime forza economica, "collegando i tributi alla capacità contributiva [l'art. 53 Cost.] deve essere visto, dal lato del legislatore, come una norma che ne vincola e limita il potere; dal lato dei contribuenti, come una norma di garanzia. L'art. 53 vincola il legislatore perché, disponendo che è costituzionalmente legittimo imporre tributi "in ragione" di un fatto che sia indicativo di capacità contributiva, vincola il legislatore nella scelta dei presupposti dei tributi, che devono essere espressivi di capacità contributiva". Così TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 65. Sul principio di capacità contributiva si veda anche BORIA P., *Art. 53*, in CELOTTO A.-OLIVETTI M.-BIFULCO R. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006.

dichiarativi sono comminate sanzioni amministrative o penali in relazione al tipo legalmente stabilito. Nel caso dell'elusione, al contrario, non si assiste ad una violazione della norma fiscale perché il contribuente non occulta il presupposto, ma ne evita il sorgere aggirando i precetti fiscali¹¹²: "l'elusione è quindi l'aggiramento di precetti fiscali. È un comportamento formalmente conforme alle norme (norme impositive, o norme di favore), ma non alla loro *ratio*; l'elusione realizza un risparmio fiscale, e non è giustificata da valide ragioni extrafiscali"¹¹³. Il contribuente che elude evita di realizzare il presupposto della tassazione, o ne realizza uno meno oneroso, seguendo un percorso abusivo perché ricorre a strumenti giuridici per finalità estranee alla funzione dei medesimi con l'esclusivo o prevalente obiettivo di conseguire un vantaggio fiscale.

Anche nell'elusione il contribuente versa un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta e su questa analogia, basata sull'erronea commistione concettuale¹¹⁴ che la nozione di imposta evasa comprendesse anche quella elusa, è stata affermata la rilevanza penale dell'elusione fiscale ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. 74/2000¹¹⁵ perché il "delitto di dichiarazione infedele, al di là di ogni altra considerazione, presuppone comunque la presentazione di una dichiarazione non veritiera, vale a dire recante l'esposizione di una base

¹¹² Negli stessi termini PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, pag. 93, per il quale l'elusione "è quel metodo di risparmio d'imposta che si realizza abusando delle forme giuridiche in modo da evitare che nasca il presupposto".

¹¹³ Così TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 242. L'elusione può essere definita come forma di risparmio fiscale che è conforme alla lettera della legge, ma non alla *ratio* delle norme tributarie, intendendosi per *ratio* del tributo una "formula breviloquente con cui si individua il fatto economico o l'insieme dei fatti economici (che dovrebbero essere espressivi di capacità contributiva) che il singolo tributo ha lo scopo (*telos*) di colpire e che ne costituisce la ragion d'essere, la funzione)". In questi termini FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, pag. 180.

¹¹⁴ Sul punto si veda FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, cit., pag. 349. Si tratta di un passaggio fondamentale, al quale saranno dedicate alcune riflessioni nei successivi capitoli, perché tale commistione trae in inganno chiunque ritenga che l'abuso del diritto abbia mantenuto rilevanza penale anche a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente. Per questa posizione si veda SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, cit., pag. 91, per il quale l'abuso del diritto sarà penalmente rilevante "quando il privato tenga una tale condotta elusiva con modalità fraudolente". Si veda altresì NOCERINO C., *Articolo 4*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, pag. 94, il quale si interroga sulla possibilità che "un'operazione di pianificazione fiscale aggressiva, per quanto formalmente corretta [...] possa connotarsi di elementi di fraudolenza tali da far ipotizzare una frode fiscale in luogo del solo illecito tributario". Basti qui affermare che in presenza di "elementi di fraudolenza" non può esservi elusione perché quest'ultima, a differenza dell'evasione, "è frutto di un comportamento realizzato alla luce del sole, senza occultamenti della materia imponibili, senza atti simulati. L'elusione, insomma, è posta in essere con strumenti leciti, mentre l'evasione appartiene all'area dell'illecito". Così TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 242.

¹¹⁵ Il riferimento principale è Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739, in *Riv. giur. trib.*, 5/2012, pag. 385, con nota di BASILAVECCHIA M., *Quando l'elusione costituisce reato*; in *Riv. dir. trib.*, 3/2012, pag. 86, con nota di CARACCIOLI I., *Imposta elusa e reati tributari di evasione nell'impostazione della Cassazione*; in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 4/2011, pag. 865, con nota di FLORA G., *Perché l'"elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana")*; in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2013, pag. 451, con nota di GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, nonché in *Dir. pen. proc.*, 7/2012, pag. 863, con nota di VENEZIANI P., *Elusione fiscale, esteroinvestizione e dichiarazione infedele*. Si veda anche ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017, pag. 657.

imponibile inferiore rispetto a quella che avrebbe dovuto essere esposta”¹¹⁶. Tuttavia, diversamente dall’evasione, nel caso dell’elusione l’imposta non pagata è commisurata ad un fatto, ad un atto oppure a un’operazione economica che il contribuente non ha mai posto in essere, ma che, ad avviso dell’Amministrazione finanziaria, avrebbe dovuto porre in essere sempre in relazione al principio della capacità contributiva¹¹⁷. Diversamente dall’evasione, l’elusione è frutto di un comportamento realizzato alla luce del sole, senza occultamenti della materia imponibile, senza atti simulati: insomma, essa è posta in essere con strumenti leciti, mentre l’evasione appartiene all’area dell’illecito¹¹⁸.

L’elusione fiscale chiama nuovamente in causa l’interpretazione teleologica e pone la questione sul significato della legge alla quale, in particolare nella materia penale tributaria, sono stati attribuiti contenuti finanche ulteriori rispetto all’intenzione del legislatore storicamente intesa¹¹⁹.

Anche (e forse soprattutto) nel diritto tributario, l’argomento teleologico è strettamente legato allo scopo del diritto tributario stesso¹²⁰.

A questa impostazione si ispirò la Scuola pavese di Benvenuto GRIZIOTTI¹²¹ che sostenne la tesi dell’interpretazione funzionale¹²² del diritto tributario in contrapposizione

¹¹⁶ In questi termini DI SIENA M., *La criminalizzazione dell’elusione fiscale*, cit., pag. 197.

¹¹⁷ In estrema sintesi, “dinanzi allo strumento ordinario e immediato offerto dall’ordinamento, cui lo stesso ricollega una determinata imposizione, [il contribuente] ne sceglie uno diverso che, dal punto di vista effettuale, si configura equivalente rispetto al primo, ma, dal punto di vista fiscale, determina un onere di imposta inferiore o nullo, dando luogo all’insorgere o di un diverso presupposto o di nessun presupposto”. Così MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 102. Questa minimizzazione del prelievo è conseguita dal contribuente “abusando di forme tipizzate da effetti pienamente leciti e meritevoli di tutela: non è dunque la forma in sé stessa che produce il fenomeno, ma l’impiego distorto che ne viene fatto”. Così TABELLINI P.M., *L’elusione fiscale*, Milano, 1988, pag. 20.

¹¹⁸ Così TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 242.

¹¹⁹ Si veda MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 100, per il quale “con l’atto legislativo, si afferma, la legge si separa dai suoi autori e viene elevata ad esistenza oggettiva, con un significato che può essere anche più ricco di quanto i legislatori pensassero nel corso dell’attività legislativa. Essa diviene parte dell’ordinamento giuridico, alla cui trasformazione partecipa attivamente, subendo sia i mutamenti del diritto, sia i mutamenti delle condizioni sociali, economiche, tecniche, che ne richiedono un continuo adattamento”.

¹²⁰ IBIDEM, pag. 96, rileva come “la funzione dello “scopo” nel (e del) diritto tributario, risale agli anni venti del passato secolo, in particolare alle tesi sostenute in Germania da Enno BECKER. In particolare, con il paragrafo 4 dell’*Abgabenordnung* del 1919, poi divenuto l’art. 9 della legge 22 maggio 1931 (*Reichsabgabenordnung*), venne infatti introdotto nell’ordinamento tributario tedesco il principio per il quale nell’interpretazione della legge si dovesse considerare “il relativo scopo, il significato economico e lo sviluppo dei rapporti”. Tale disposizione venne interpretata come strumento finalizzato a consentire alla giurisprudenza di superare la rigida applicazione delle norme tributarie, a favore di considerazioni anche di equità che consentissero di perseguire con maggiore efficacia il fenomeno dell’elusione d’imposta”.

¹²¹ La Scuola pavese propugnò la teoria della *causa impositionis* per cui il prelievo poteva in concreto avvenire solo ove fosse ravvisata l’effettiva sussistenza di una simile causa (definita “capacità contributiva”, seppur allora intesa in funzione corrispettiva quale godimento di pubblici servizi). Quest’ultima veniva tuttavia individuata attraverso un processo interpretativo indicato come “funzionale”, che considerasse cioè tutti i profili dello specifico prelievo fiscale: politico, economico, giuridico.

¹²² Sostenuta in una serie di scritti, tra cui GRIZIOTTI B., *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, pag. 306; ID, *L’interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, I, pag. 347, la teoria rimase tuttavia inascoltata in dottrina che vi ravvisò o una riedizione del comune metodo di interpretazione “sistematica” (nella misura cioè in cui la *causa impositionis* risultava compatibile col testo di legge) o l’attribuzione al giudice di un potere “politico” di scelta in ordine agli interessi da

ad un'interpretazione nominalistica o formale delle leggi. Secondo GRIZIOTTI l'interpretazione degli atti normativi in materia tributaria avrebbe dovuto "concentrarsi sui profili politici, economici e tecnici del fenomeno fiscale, anche al di là dell'evidenza giuridica desumibile dalla legge"¹²³. Questa ricostruzione aveva certamente il pregio di tentare un approccio "funzionale" e sistematico alla materia, tuttavia, se spinta in termini rigorosi, avrebbe comportato l'assoggettamento ad imposta di fattispecie non previste dalla legge tributaria (o viceversa il non assoggettamento di fattispecie previste) in contrasto con la previsione costituzionale della riserva di legge"¹²⁴. In questa prospettiva, al diritto tributario erano essenzialmente attribuiti due scopi: procurare allo Stato i maggiori introiti possibili e procedere ad un'applicazione "sostanzialistica" del diritto tributario, finalizzata a chiudere le lacune e a realizzare una vera eguaglianza tra contribuenti¹²⁵.

Il contrasto all'elusione fiscale si è nel tempo sviluppato secondo tre approcci¹²⁶.

Per il primo approccio, il problema è stato affrontato dal lato della disposizione normativa elusa per verificare tanto la praticabilità di una sua interpretazione particolarmente "ampia" (o all'occorrenza particolarmente "restrittiva") e tale da impedirne l'abuso, quanto la possibilità di operare in via analogica sulla disposizione elusa facendovi rientrare la fattispecie elusiva. In ordine al rapporto tra interpretazione ed elusione non deve però dimenticarsi che se l'elusione può essere impedita da interpretazioni sostanzialistiche ed estensive della norma impositiva elusa, "quando il risultato di un'interpretazione antielusiva è in grado di includere nella fattispecie della norma elusa il comportamento elusivo,

contemperare in sede di prelievo (nella misura in cui tale causa travalicava invece la *littera legis*), potere ritenuto ovviamente di esclusiva spettanza del legislatore. Per questa posizione si veda BERLIRI V., *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1942, II, pag. 16; UKMAR A., *Interpretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1949, I, pag. 184.

¹²³ Qualora a seguito di tale indagine "fosse concretamente emersa la insussistenza della "capacità contributiva" (funzionalmente individuata), il tributo avrebbe dovuto essere disapplicato dal giudice, ancorché formalmente si fosse realizzata la fattispecie contemplata in astratto dalla legge e viceversa". In questi termini PEPE F., *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009, pag. 59 ss. Secondo questa teoria, la legge poteva essere "allargata" al di là del proprio testo (e della sua estensibilità ermeneutica) per ricondurre a sé fattispecie analoghe, seppur non previste e viceversa (in quest'ottica, l'elusione fiscale diveniva dunque uno "pseudo-problema", risolto a monte dall'elasticità del dato positivo che il processo interpretativo "funzionale" garantiva. Così TREMONTI G., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, pag. 374).

¹²⁴ In questi termini MASTROIACOVO V., *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, cit., pag. 346.

¹²⁵ Questo secondo scopo, la tassazione del c.d. "equivalente economico", era quindi funzionale al raggiungimento del primo scopo di assicurare il maggior gettito possibile, ma "non già nel senso di consentire al Fisco qualsiasi forma di prelievo anche arbitrario, quanto invece di assicurare che, una volta individuato in sede legislativa il fenomeno economico tassabile, l'interprete dovesse assegnare alla norma tributaria la massima "estensione" (anche analogica) possibile, di modo da assicurare l'imposizione di tutto ciò che si configurava come "economicamente equivalente" a quanto espressamente previsto come tassabile dal legislatore". Così MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 101.

¹²⁶ Per la ricognizione si veda sempre MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 104.

l'elusione non è più tale, ma una delle ipotesi alle quali si applica la norma impositiva"¹²⁷.
l'elusione comincia infatti dove finisce l'interpretazione"¹²⁸.

La nozione di elusione rimanda ad una duplice possibilità di interpretare la disposizione fiscale: da una parte, secondo il metodo letterale e formalistico in base al quale, a garanzia della certezza del diritto, il comportamento elusivo non è tassabile essendo vietata l'interpretazione analogica; dall'altra, secondo metodi non formalistici, per i quali l'elusione è tassabile "facendo prevalere il significato economico dei termini usati del legislatore"¹²⁹, la *ratio* del tributo rispetto al dato letterale. L'obiettivo di questo primo approccio è, tradizionalmente, quello di "fornire alla materia tributaria strumenti concettuali ed interpretativi adeguati sia alla sua analisi sistematica-teorica, sia ad una sua concreta applicazione secondo criteri di equità"¹³⁰.

Il secondo approccio consiste nell'indagare sul negozio posto in essere dalle parti al fine di verificare la possibilità di una sua riqualificazione tenendo conto degli effetti economici prodotti¹³¹. Questo avviene applicando i criteri di interpretazione dei contratti in modo non formalistico¹³² pervenendo alla riqualificazione del negozio fondata sulla sostanza economica e giuridica della vicenda negoziale¹³³, come prevede ad esempio l'art. 20 del

¹²⁷ Così TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 49. Sulla nascita dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria in Italia nel decennio 1920-1930 si rinvia a FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, pag. 4 ss.

¹²⁸ Questo concetto fu espresso da HENSEL A., *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, in *Festgabe der Bonner Juristenfacultat für E. Zitelmann*, Monaco di Baviera, 1923, pag. 244. Per l'approfondimento si rinvia a FALSITTA G., *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaria italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2007, pag. 569 ss., nonché MELIS G., *Sull'"interpretazione antielusiva" di Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2008, pag. 413 ss.

¹²⁹ Sempre TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 49.

¹³⁰ Così PEPE F., *La fiscalità delle cooperative*, cit., pag. 59 ss., il quale rileva che "tale esigenza dipendeva dall'allora contesto storico, istituzionale e legislativo, pressoché privo sia di principi generali che di una disciplina fiscale idonea ad evitare sostanziali sperequazioni in sede di riparto dei carichi pubblici".

¹³¹ Per la Suprema Corte "sia l'Ufficio che il giudice tributario hanno il potere di riqualificare i negozi giuridici a fini fiscali, interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti, quali si possono desumere dalla oggettività del loro contenuto e dalla ricognizione positiva del loro significato, e quindi accertare la simulazione che pregiudichi il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo". Così Cass. civ., Sez. V, sent. 22.02.2013, n. 4535, in *Leggi d'Italia*.

¹³² È stato rilevato che l'interpretazione dell'atto portato a registrazione, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986, "pur dovendo essere effettuata in conformità ai principi civilistici, appare dunque differente rispetto a quella disciplinata dagli artt. 1362 e ss. del c.c., nella misura in cui non è dato avvalersi di tutti quegli elementi – quale ad esempio il comportamento complessivo delle parti anche successivo alla formazione del contratto, ex art. 1362, comma 2, c.c. – che non trovano uno specifico riscontro nell'atto stesso". In questi termini CERRATO M., *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, pag. 382.

¹³³ In merito, secondo la Suprema Corte "anche se non potrà prescindere dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali [...] nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali. La funzione antielusiva [...] sottesa alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo alla autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi

D.P.R. 26.04.1986, n. 131, a norma del quale “l’imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”¹³⁴.

Nel terzo approccio, per contrastare l’elusione si è nel tempo fatto ricorso ai principi generali dell’ordinamento nonché a disposizioni particolari del diritto civile (quali il contratto in frode alla legge e finanche le norme sulla nullità del contratto) e dello stesso diritto tributario (quali le norme con finalità antielusiva e quelle espressamente antielusive).

Attraverso una ricostruzione diacronica, nel successivo capitolo saranno riportati tutti gli strumenti impiegati dalla giurisprudenza di legittimità per contrastare il fenomeno elusivo fino all’entrata in vigore dell’art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, sulla “disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, come introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128¹³⁵.

(e non anche di quelli “economici”, riferiti alla fattispecie globale), restando necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi”. Così Cass. civ., Sez. V, 23.11.2001, n. 14900, in *Riv. not.*, 5/2002, pag. 1210, con nota di DEL VAGLIO M., *Revirement della Corte di Cassazione in tema di interpretazione degli atti collegati ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro*. Si veda anche DONATELLI S., *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell’interpretazione dei contratti nell’imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 1341 ss.

¹³⁴ Tale prospettiva di analisi, approfondita come accennato dalla Scuola di Pavia, fu strettamente legata all’interpretazione dell’(ora abrogato) art. 8 del R.D. 30.12.1923, n. 3269, di approvazione del testo di legge del registro, a norma del quale “le tasse sono applicate secondo l’intrinseca natura degli atti e dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”. Per l’approfondimento si rinvia a MELIS G., *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 299.

¹³⁵ Recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente e adottato in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11.03.2014, n. 23.

Capitolo secondo

Il contrasto all'elusione fiscale tra norme particolari, generali e principi.

Sommario: **2.1.** Il contrasto all'elusione fiscale tra prassi e diritto vivente: l'elusione "codificata" ed il previgente art 37-*bis* del D.P.R. 600/1973. **2.2.** L'abuso del diritto e la capacità contributiva come principi generali antielusivi. **2.3.** L'approdo alla clausola generale antielusiva dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente: l'equiparazione tra elusione fiscale ed abuso del diritto. **2.4.** La sanzionabilità dell'elusione fiscale: profili amministrativi e di diritto penale.

2.1. Il contrasto all'elusione fiscale tra prassi e diritto vivente: l'elusione "codificata" ed il previgente art 37-*bis* del D.P.R. 600/1973.

Prima di affrontare gli strumenti di contrasto all'elusione occorre ribadire dei concetti.

In primo luogo, è necessario considerare che il soggetto che elude non viola alcuna specifica disposizione, ma ottiene un vantaggio che è indebito perché deriva da comportamenti privi di ragioni economicamente apprezzabili diverse dal risparmio fiscale.

In secondo luogo, l'elusione è frutto di un comportamento realizzato alla luce del sole, senza occultamenti della materia imponibile, senza atti simulati come avviene invece nell'evasione: l'elusione, insomma, è posta in essere con strumenti leciti, mentre l'evasione appartiene all'area dell'illecito.

Da ultimo, non vi è elusione se il contribuente consegue un risparmio fiscale legittimo¹ perché, nell'esercizio della autonomia negoziale, i contribuenti sono liberi di seguire, tra più alternative, quella fiscalmente meno onerosa².

¹ Sul punto, secondo la Suprema Corte, "da una parte, anche nel nostro ordinamento deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; dall'altra, il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale. A ciò si aggiunga l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost.". Così Cass. civ., Sez. V, sent. 29.09.2006, n. 21221, in *Dir. prat. trib.*, 4/2007, pag. 723, con nota di LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell'"abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*. Nella letteratura portoghese si rinvia a NOGEIRA J.F.P., *Abuso de direito em fiscalidade directa: a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*, Coimbra, 2009.

² Per queste considerazioni, che accompagneranno il successivo sviluppo dei profili penalistici, si rinvia a TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 242.

A partire dagli anni '70 l'elusione fiscale fu avvertita in Italia come un fenomeno preoccupante per gli effetti negativi per il gettito erariale. Con l'aumento di spesa e debito pubblico, il conseguente innalzarsi della pressione fiscale³ spingeva i contribuenti a minimizzare il proprio carico attraverso la più disparata combinazione degli strumenti riconosciuti dall'autonomia contrattuale⁴. In assenza di una disposizione antielusiva, l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza ricorsero alla riqualificazione dei contratti sulla base della sostanza economica della vicenda negoziale⁵ secondo l'impostazione già propugnata dalla scuola di Pavia⁶. In materia di imposta di registro, ad esempio, era in quegli anni diffuso il fenomeno dei "contratti a gradini" che descriveva un'operazione realizzata con una pluralità di contratti, tutti finalizzati ad un risultato elusivo: nel condividere la posizione del fisco, la giurisprudenza⁷ affermò che per "giustificare l'applicazione del più oneroso trattamento tributario previsto per la donazione immobiliare" deve tenersi conto non già dei contratti singolarmente presi, ma dell'intera operazione⁸.

³ Per l'approfondimento si rinvia a SPAVENTA L., *Debito pubblico e pressione fiscale*, in *Moneta e credito*, 1988, vol. 41, n. 161, pag. 3 ss.

⁴ Tale espressione indica la facoltà riconosciuta dall'ordinamento di autoregolamentare i propri interessi: "è autonomo chi può decidere sul se e sul come perseguire e raggiungere un certo scopo". Così GAZZONI F., *Manuale*, cit. pag. 775, il quale segnala il "problema di verificare il rapporto che sussiste tra autonomia e ordinamento, cioè a dire tra volontà del privato e volontà della legge, nel senso di accertare come, quando e a quali condizioni i privati possono giuridicizzare una data operazione economica, in tal modo producendosi effetti non solo da un punto di vista economico e sociale ma anche sul piano giuridico".

⁵ Per una ricognizione della giurisprudenza si rinvia a ZOPPINI G., *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 919 ss.

⁶ Sul tema si veda JARACH D., *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi di imposta*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1937, II, pag. 54 ss., nonché GRIZIOTTI B., *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto di imposte di registro (a proposito degli artt. 8, 9 e 65 dell'imposta di registro)*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, II, pag. 27.

⁷ In TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 245, è riportato il caso deciso dalla Cass. civ., sent. 09.05.1979, n. 2658, sulla donazione di un genitore al figlio di buoni del tesoro (donazione esente da imposta); in seguito, il padre cedette un immobile al figlio che ne pagò il corrispettivo retrocedendo al padre i buoni del tesoro. In questo modo, sotto la previgente disciplina, si mirava a realizzare una cessione immobiliare da padre a figlio dandole veste di vendita o permuta, invece che di donazione (l'operazione era vantaggiosa quando la vendita tra padre e figlio era fiscalmente meno onerosa della donazione". Al medesimo Autore si rinvia per la ricognizione di ulteriori operazioni elusive in materia di imposte dirette.

⁸ "Al fine della tassazione con l'imposta di registro di un atto di permuta di un immobile con buoni del tesoro, il collegamento tra tale negozio ed una pregressa donazione di detti buoni fra le medesime parti, ove evidenziare che sia stato sostanzialmente conseguito l'effetto indiretto del trasferimento gratuito dell'immobile, può giustificare l'applicazione del più oneroso trattamento tributario previsto per la donazione immobiliare". Così Cass. civ., 09.05.1979, n. 2658, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, pag. 79, con nota di JARACH D., *I contratti a gradini e l'imposta di registro*. In tale sentenza, la Suprema Corte fece applicazione dell'art. 8 del R.D. 3269/1923 non con riferimento ad un atto soggetto ad imposta di registro ma ad una "combinazione di atti costruita dalle parti per eludere l'imposta progressiva sui trasferimenti gratuiti. Si trattava, più specificamente, di un contratto atipico risultante dalla sapiente e architettata combinazione di due contratti tipici". Così FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, pag. 120, il quale, nel rilevare che in questa nota JARACH svolse sottili osservazioni ribadendo, in definitiva, la sua antica teoria svolta nel 1936, afferma come il medesimo sia stato, "nella scuola di Pavia, il traduttore di HENSEL, ma anche colui che tentò per primo di provare la esistenza, anche nell'ordinamento italiano, di una clausola antielusiva di portata generale. La prova di tale esistenza fu da lui rinvenuta nel secondo comma dell'art. 8" del R.D. 3269/1923. In senso contrario, da ultimo, Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXXIV, sent. 13.04.2015, n. 1453, in *Corr. trib.*, 1/2016, pag. 25, con nota di BEGHIN M., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*. Secondo la CTR, infatti, "le operazioni consistenti nella costituzione di nuova

A partire dalla fine degli anni '80 il fenomeno elusivo si manifestò in maniera significativa attraverso il diffuso ricorso ad operazioni di *dividend washing*⁹ e *dividend stripping*¹⁰ le quali, in mancanza di una norma antielusiva generale¹¹, l'Amministrazione finanziaria cercò di contrastare ricorrendo a strumenti ulteriori rispetto all'interpretazione antielusiva.

società, aumento del capitale sociale, conferimento del ramo d'azienda, assegnazione della partecipazione della società conferitaria e trasferimento della partecipazione non possono costituire un fenomeno unitario, ai fini dell'imposta di registro. Gli atti economici sopra descritti, che sono poi sfociati in atti notarili autonomi fra loro, infatti, devono essere considerati indipendenti l'uno dall'altro, e quindi gli stessi non possono essere caratterizzati da un collegamento negoziale, in quanto intervenuti fra soggetti diversi. Inoltre, le scelte economiche devono essere lasciate alla libertà dell'imprenditore e, pertanto, i fatti aziendali che ne derivano (ad esempio cessioni di quote o atti di fusione e quant'altro) non possono subire un'analisi critica, o non corretta, da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'imprenditore è libero di fare le scelte aziendali che meglio gli si addicono, con riguardo al contesto sociale in cui viene a trovarsi, senza elementi di criticità e di censura che portino ad interpretare in modo diverso il vero negozio giuridico compiuto. L'Ufficio non può, pertanto, riqualificare l'atto che deve tassare, ma deve limitarsi ad esigere imposte che il negozio giuridico, così intestato o denominato, anche ai fini della legge notarile, fa scaturire in capo ai contraenti stessi".

⁹ L'espressione "*dividend washing*" designa una modalità alternativa di incasso dei dividendi consistente nella cessione dei titoli in prossimità della data di stacco dei dividendi, ad un prezzo che tenga anche conto dei frutti di prossima generazione, e nel riacquisto successivo alla loro distribuzione. Attraverso tale tecnica si consente ad un socio di incassare dividendi travestiti da plusvalenze realizzate in quanto le partecipazioni sono cedute ad un valore superiore rispetto a quello della seconda cessione (riacquisto), che avviene dopo lo stacco del dividendo, con il conseguente generarsi di una minusvalenza in capo al (secondo) soggetto che, però, beneficia dei dividendi ricevuti durante il periodo di possesso dei titoli. In merito, la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 27.06.2007, n. 39/E, *Operazioni di dividend washing e di dividend stripping*, pag. 1, in www.agenziaentrate.gov.it, descrive i vantaggi fiscali del *dividend washing* come segue: "mediante tale operazione il fondo trasformava un dividendo soggetto a ritenuta a titolo di imposta, che era in via di pagamento su un titolo in suo possesso, in una plusvalenza da negoziazione di titoli fiscalmente irrilevante ai sensi dell'art. 9, comma 1, della legge 23.03.1983, n. 77, mentre la società incassava il dividendo, scomputava la ritenuta di acconto ed il credito di imposta ed imputava al conto economico una minusvalenza da negoziazione". Quale correttivo a questa situazione di "doppia non imposizione" il D.L. 30.09.2005, n. 203, recante misure di contrasto all'evasione fiscale, ha rimodulato l'art. 109 del TUIR introducendo una norma di contrasto alle compravendite in prossimità dello stacco del dividendo: l'acquisto di partecipazioni, utili compresi, seguito dalla loro cessione una volta incassato il dividendo, non genera più l'automatica e integrale deducibilità della minusvalenza realizzata. Questa dovrà infatti essere sterilizzata per la parte corrispondente alla quota non imponibile del dividendo percepito durante il periodo di possesso. Per l'approfondimento si rinvia alla Relazione del SECIT (Servizio Centrale degli Ispettori Tributari) del 16.04.1993, n. 49, avente ad oggetto "*Operazioni di "dividend washing" e analoghe con particolare riferimento a quelle compiute da fondi comuni di investimento*", in *Corr. trib.*, 1993, pag. 1770.

¹⁰ Le operazioni di *dividend stripping* consistono nella "costituzione o cessione del diritto di usufrutto su azioni da parte di una società non residente e non avente stabile organizzazione in Italia in favore di un contribuente italiano, al solo fine di beneficiare del credito d'imposta sui dividendi percepiti per effetto del godimento delle partecipazioni ottenute, credito di cui la società estera non avrebbe potuto usufruire". Così circolare dell'Agenzia delle Entrate del 27.06.2007, n. 39/E, pag. 1, *cit.* Tali operazioni comportavano una diversa e più favorevole tassazione complessiva dei dividendi che, in quanto percepiti dall'usufruttuario residente, di fatto non subivano l'imposizione su di essi altrimenti gravante per effetto del credito d'imposta. In mancanza della cessione del diritto di usufrutto, il soggetto cedente non residente avrebbe inoltre subito una ritenuta a titolo d'imposta (senza credito), allora pari al 32,4 %, che grazie all'operazione in esame veniva invece applicata, a titolo di acconto (quindi scomputabile dal reddito della società cessionaria), in misura pari al 10%". Così CERRATO M., *Accertamenti su dividendi e sostituzione d'imposta*, in MAISTO G. (a cura di), *La tassazione dei dividendi intersocietari. Temi attuali di diritto tributario italiano, dell'Unione Europea e delle convenzioni internazionali*, Milano, 2011, pag. 470. Si veda anche la Relazione del SECIT del 06.10.1993, n. 137, in *Il Fisco*, 1995, pag. 537, nonché BEGHIN M., *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in *Riv. giur. trib.*, 3/2006, pag. 212.

¹¹ Sulla ricerca di una clausola generale antielusione sul finire degli anni '80 si veda TABELLINI P.M., *L'elusione fiscale*, *cit.*, pag. 129. Sulle operazioni di "*dividend washing*" e "*dividend stripping*" si rinvia a ID, *Libertà negoziale ed elusione di imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, Padova, 1995, pag. 411 ss.

In primo luogo, uno strumento di contrasto fu il ricorso, in chiave antielusiva, all'art. 1344 c.c. a norma del quale la causa del contratto si reputa illecita "quando il contratto costituisce il prezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa"¹². L'impiego dell'istituto del contratto in frode alla legge è però problematico perché le norme imperative richiamate dall'art. 1344 c.c. "sono le norme (civilistiche) proibitive, le norme, cioè, che vietano il compimento di determinati negozi"¹³ e tra queste non rientrano quelle tributarie. L'aggiramento delle norme fiscali, pertanto, non determina l'illiceità della causa né rende conseguentemente nullo il contratto¹⁴, conformemente all'art. 10, terzo comma, ultimo periodo, dello Statuto del contribuente a norma del quale "le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto"¹⁵.

Un ulteriore espediente fu individuato nell'art. 37, terzo comma, del D.P.R. 29.09.1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, a norma del quale "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona". Tale disposizione, tuttavia, era tradizionalmente ritenuta applicabile soltanto ai fenomeni di interposizione fittizia, alle situazioni di asimmetria tra situazione formale e reale

¹² Secondo GAZZONI F., *Manuale, cit.*, pag. 823, "il contratto non è *contra legem* quanto *in fraudem legis*, perché la legge non è violata direttamente ma indirettamente, mediante una sorta di manovra di aggiramento.

¹³ Così TESAURO F., *Istituzioni, cit.*, pag. 243, per il quale mentre "le norme civilistiche stabiliscono se un negozio possa essere o non possa essere stipulato; le norme fiscali operano su di un altro piano, disciplinando esclusivamente le conseguenze fiscali dei contratti". Secondo la Suprema Corte, non varrebbe richiamarsi agli artt. 1344 e 1418 c.c. che sanciscono la nullità dei contratti che costituiscono "il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa. Non è sufficiente, infatti, che una norma sia inderogabile perché possa essere sia qualificata come "imperativa", essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collochino al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico. Caratteri, questi, certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva (Cass., 05.11.1999, n. 12327; 19.06.1981, n. 4024)". Così Cass. civ., Sez. V, sent. 03.09.2001, n. 11351, in *Dialoghi dir. trib.*, 2/2003, pag. 283, con nota di STEVANATO D.-MORAS M., *Lo scorporo della componente "interessi" nel leasing di beni con Iva oggettivamente indetraibile, tra elusione e riqualificazione contrattuale*.

¹⁴ Ritiene eccessivo ai fini tributari l'effetto di nullità, essendo sufficiente rendere inopponibili al fisco gli atti posti in essere dalle parti, secondo lo schema della c.d. "inefficacia relativa". Così MELIS G., *Lezioni, cit.*, pag. 105. Sempre sul punto la Suprema Corte ha inoltre rilevato che "le disposizioni del codice civile considerano l'illiceità quale causa di nullità e non di conversione del contratto in frode alla legge in quello che costituisce presupposto per l'applicazione della norma che le parti intendevano eludere: resta così confermato, anche sotto tale ulteriore profilo, che neppure tali norme offrono argomenti per giustificare l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria del potere di riqualificare i contratti posti in essere dalle parti al fine di beneficiare di un trattamento fiscale più vantaggioso". Così Cass. civ. Sez. V, sent. 03.09.2001, n. 11351, *cit.*

¹⁵ In questo senso Cass. civ., Sez. II, sent. 27.10.1984, n. 5515, in *Leggi d'Italia*, per cui la frode fiscale costituisce un illecito che trova solo nel sistema tributario le sue sanzioni e non importa, pertanto, la nullità dei contratti con i quali viene commessa. Conforme Sez. III, sent. 05.11.1999, n. 12327, *ivi*; contraria, Sez. II, sent. 07.03.2002, n. 3328, *ivi*, secondo la quale la clausola del contratto preliminare con la quale si conviene di indicare nel contratto definitivo di compravendita un prezzo inferiore a quello concordato è nulla per violazione degli artt. 62 e 72 del D.P.R. 131/1986, e, se di carattere essenziale, determina la nullità dell'intero contratto.

astrattamente riconducibile al novero degli accordi simulatori¹⁶ e, pertanto, a fenomeni evasivi e non elusivi¹⁷. Premesso che mentre nell'interposizione fittizia "l'accordo simulatorio ha ad oggetto l'attribuzione della qualità di parte del contratto ad un soggetto che resta estraneo al contratto stesso e presta solo il proprio nome"¹⁸ ed in quella reale "l'accordo è sempre e solo bilaterale, tra interponente ed interposto con assoluta e totale estraneità del terzo contraente"¹⁹, l'art. 37, terzo comma, consente all'Amministrazione finanziaria di "disconoscere la rappresentazione negoziale apparente direttamente nell'ambito dell'attività amministrativa svolta in sede di accertamento tributario, senza necessità di ricorrere ad una previa azione giudiziale contro il negozio simulato di fronte al giudice ordinario"²⁰. Proprio perché originariamente considerata volta a reprimere i fenomeni evasivi (interpretazione fittizia) e non quelli elusivi (interpretazione reale), la norma è stata utilizzata di rado e comunque con scarso successo "data l'oggettiva difficoltà per gli organi accertatori di fornire ai giudici la dimostrazione della simulazione soggettiva di un contesto negoziale che, all'esterno, si presentava come effettivamente voluto dalle parti"²¹.

¹⁶ Nella simulazione "i contraenti possono dar vita ad un regolamento solo apparente, essendo in realtà gli interessi che figurano dedotti nel negozio o inesistenti o diversi rispetto a quelli effettivamente perseguiti, a seconda che la simulazione sia assoluta ovvero relativa". Così GAZZONI F., *Manuale*, cit., pag. 973 ss., il quale rileva come a base della simulazione sia "l'accordo simulatorio, cioè l'intesa raggiunta dalle parti per dar vita ad un negozio simulato in modo assoluto o relativo ...]. Il negozio simulato non produce mai effetti tra le parti, attesa l'esistenza di un intento contrario calato nell'accordo simulatorio [...] Se le parti hanno invece voluto concludere un negozio in tutto o in parte diverso da quello apparente (è il caso della simulazione c.d. relativa), ha effetto tra le parti questo diverso negozio (c.d. negozio dissimulato), purché ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma". In materia penale tributaria si veda UKMAR V., *L'interposizione fittizia e le società di comodo quali ipotesi di reato fiscale*, in *Evasione fiscale e repressione penale*, Padova, 1982, pag. 159 ss.

¹⁷ Si veda Cass. civ., Sez. V, 03.04.2000, n. 3979, in *Giur. it.*, 8/2000, pag. 1753 nota di ZOPPINI G., *Annotazioni sul regime fiscale proprio delle operazioni di "dividend washing"*. Per l'approfondimento si rinvia a PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia: contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000.

¹⁸ In questi termini GAZZONI F., *Manuale*, cit., pag. 976. Nell'interposizione fittizia, tuttavia, il terzo deve essere consapevole che gli effetti del negozio, nonostante le risultanze formali, si producono nei riguardi del soggetto interponente, non già nei riguardi del soggetto interposto. In giurisprudenza, per la Suprema Corte "il giudizio avente ad oggetto l'interposizione fittizia di persona, che costituisce una ipotesi di simulazione relativa, deve svolgersi, a pena di nullità, nel contraddittorio dell'interposto, dell'interponente e del terzo, in quanto oggetto del giudizio è l'accertamento dell'accordo simulatorio tra i tre soggetti, che può tradursi anche nell'adesione successiva da parte del terzo all'intesa già raggiunta dai primi due, contenente la manifestazione di volontà di assumere diritti ed obblighi discendenti dal contratto, direttamente nei confronti dell'interponente". Così Cass., Sez. III, 07.11.2002, n. 15633, in *Società*, 4/2003, con nota di SALAFIA V., *Applicabilità dell'art. 2362 nel caso di interposizione fittizia*.

¹⁹ Ancora GAZZONI F., *Manuale*, cit., pag. 976, il quale precisa che "l'interposto è dunque vera e propria parte del negozio, cosicché non è ravvisabile un'ipotesi di simulazione. Di regola l'accordo con l'interponente concerne in particolare l'obbligo di ritrasferire il bene, successivamente all'acquisto".

²⁰ Così BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 191. La disposizione è infatti azionabile con minori oneri processuali rispetto a quanto richiesto dall'art. 1415 c.c. Per l'approfondimento sull'azione di simulazione, si rinvia a GAZZONI F., *Manuale*, cit., pag. 980.

²¹ In questi termini DENORA B., *Ancora dubbi sulla possibile natura antielusiva dell'interposizione?* (nota a Cass. civ., Sez. V, 10.06.2016, n. 11937), in *Riv. dir. trib.* (suppl. online), 29.07.2016. Tale posizione è stata recentemente superata in quanto, nella sentenza annotata dall'Autrice, la Suprema Corte ha affermato che "la conclusione assunta dal giudice di appello ha come presupposto l'aver interpretato l'art. 37 come riferito alle sole interposizioni fittizie, o alle operazioni simulate. Questo assunto è infondato, sia perché l'interposizione

La limitata applicazione dell'art. 37, terzo comma, all'interposizione fittizia è stata tuttavia superata e non senza critiche²². La Suprema Corte ha infatti di recente ribadito l'erroneità del ritenere la disposizione riferibile "alle sole interposizioni fittizie, o alle operazioni simulate [...] sia perché l'interposizione fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto sia perché il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3 è norma, invece, che si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale"²³.

Un'ulteriore previsione volta a contrastare i fenomeni elusivi è stata individuata nella nozione di redditi "sostitutivi" di cui all'art. 6, secondo comma, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi, a norma del quale "i proventi conseguiti in sostituzione di redditi [...] costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti". Tale disposizione consente infatti di "attrarre ad imposizione manifestazioni economiche di per sé non rientranti nelle categorie reddituali ma strettamente connesse ad una fonte tipizzata"²⁴.

Rispetto a tutte le accennate ipotesi di contrasto la giurisprudenza di legittimità sostenne inizialmente una posizione di forte chiusura negando alle norme tributarie natura di "norma imperativa" rilevante ai sensi dell'art. 1344 c.c. ed escludendo l'applicazione tanto dell'art. 37, terzo comma, del D.P.R. 600/1973, perché limitato ai casi di interposizione fittizia e non reale, quanto dell'art. 6, secondo comma, del TUIR, non trattandosi di redditi "sostitutivi" in senso proprio²⁵: prima dell'introduzione nel nostro ordinamento di una clausola antielusiva non era pertanto possibile colpire fenomeni elusivi al di fuori delle specifiche disposizioni antielusive²⁶.

fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto sia perché il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, è norma, invece, che si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale. Come ripetutamente affermato da questa Corte, con orientamento ormai costante: "in tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal D.P.R. 29.09.1973, n. 600, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta".

²² Per BEGHIN M., *L'interposizione fittizia di persona e l'“evasione elusiva”*: spunti per la sistematizzazione della materia (nota a Cass. civ., Sez. V, 15.10.2014, n. 21794), in *Corr. trib.*, 47/2014, pag. 3617, "erra, pertanto, la sentenza in rassegna nel punto in cui ritiene sufficiente, al fine dell'attivazione della disciplina antielusiva dell'interposizione, che vi sia stato un "uso improprio o ingiustificato di un legittimo strumento giuridico".

²³ "In tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal D.P.R. 29.09.1973, n. 600, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta". Così Cass. civ., Sez. V, 10.06.2016, n. 11937, *cit.*

²⁴ In questi termini TINELLI G.-MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2013, pag. 15.

²⁵ Secondo la Suprema Corte, infatti, l'art. 6, secondo comma, "è inoperante quando il soggetto che sostituisce un reddito con un altro, è una società di capitali, poiché la commercialità della forma societaria comporta che tutti i ricavi ed i proventi siano indistintamente considerati quali componenti del reddito d'impresa". Così Cass. civ. Sez. V, 07.03.2002, n. 3345, in *Leggi d'Italia*.

²⁶ Così MELIS G., *Lezioni*, *cit.*, pag. 107.

Le difficoltà di arginare le pratiche elusive avviarono le prime riflessioni sulla necessità di introdurre nel nostro ordinamento una norma generale antielusiva²⁷, sul modello ad esempio dell'esperienza tedesca²⁸ o francese²⁹, ovvero proseguire sulla strada di contrastare l'elusione avvalendosi di "norme speciali"³⁰. Entrambe le opzioni presentavano profili di criticità perché se la prima ha "il pregio di una maggiore efficacia sul piano deterrente potendo contrastare i comportamenti *ex ante* (e dunque, di una maggiore giustizia), [essa reca] il difetto di possedere rilevanti margini di indeterminatezza, particolarmente avvertito in un'ottica di certezza del diritto; le seconde, con il pregio sì di una maggiore precisione e determinatezza, [presentano] il difetto di risultare sempre tardive rispetto ai comportamenti elusivi dei contribuenti (e dunque, di una minore giustizia)"³¹. A questo difetto, le norme antielusive speciali ne sommarono un altro collegato proprio al loro pregio: "l'elevato livello di dettaglio della normativa antielusiva [...] rappresenta allo stesso tempo il principale elemento di debolezza [...], essendo sufficiente una leggera variazione del comportamento del contribuente (finalizzata a creare una divergenza tra la fattispecie codificata e quella effettivamente attuata), per rendere inapplicabile la norma di contrasto"³².

Oltre che per gli interessi erariali, la necessità di una norma antielusiva generale era collegata all'esigenza di "bloccare la diffusione sempre più estesa ed invasiva, sul finire

²⁷ "Il concetto di abuso del diritto si presentava infatti, già allora, di difficile identificazione. A volte era ricondotto all'aggiramento (*circonvention*) e alla frode alla legge fiscale; a volte, alla malafede contrattuale; a volte, al comportamento *contra bonos mores*; a volte, alla simulazione e alle costruzioni di puro artificio; a volte, alla *substance over form* o alla *regulatory arbitrage*. La Corte di giustizia, in particolare, ha parlato alternativamente di aggiramento, frode elusione, per indicare le modalità attraverso le quali si produce quello che per essa è, in termini astratti, abuso-elusione, e cioè un vantaggio fiscale che si rivela indebito perché perseguito in contrasto con l'obiettivo fissato dalle disposizioni comunitarie". In questi termini la Relazione governativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto n. 163-bis del Governo sottoposto a parere parlamentare trasmesso alla Presidenza del Senato il 21.07.2015), pag. 2: www.senato.it

²⁸ Sull'argomento si veda SOMMA A.- HABERLS., *L'abuso del diritto nell'esperienza tedesca*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 431

²⁹ Per l'approfondimento si rinvia a BORGHETTI J.S., *L'abuso del diritto in Francia*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 457.

³⁰ L'elusione può essere contrastata da norme specifiche la cui antielusività è espressa o implicita: mentre nel primo caso "il legislatore non introduce una modifica delle ordinarie norme impositive, ma attribuisce all'amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso (una norma espressamente antielusiva è attualmente costituita dall'art. 10-bis della legge 212/2000); nel secondo "il legislatore interviene sulla disciplina sostanziale di un tributo con la finalità di impedire ai contribuenti di attuare pratiche elusive" (ad esempio, l'art. 84 del D.P.R. 917/1986 che pone dei limiti alla deducibilità delle perdite). Così TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 244 ss.

³¹ Così MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 105. Fino all'introduzione della nozione di elusione da parte dell'art. 10 della legge 29.12.1990, n. 408, "si riteneva del tutto assente dall'ordinamento tributario una clausola generale antielusiva e ciò in virtù del rigoroso rispetto del principio costituzionale di predeterminazione dell'obbligazione tributaria: la reazione all'elusione veniva affidata ad una moltitudine di norme antielusive specifiche che predefinivano la fattispecie da considerare elusiva e di cui disconoscere gli effetti". In questi termini VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2008, I, pag. 1069 ss.

³² Così SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, cit., pag. 20, il quale segnala efficacemente che questo limite "rischia di innescare un processo che si reitera all'infinito, di elusione della specifica norma antielusiva e conseguente rincorsa legislativa".

degli anni '80, dell'interpretazione antielusiva"³³ che, come in precedenza indicato, è un'interpretazione teleologica attraverso la quale correggere la lacuna dell'ordinamento.

Una soluzione di compromesso fu trovata nell'art. 10, primo comma, della legge 29.12.1990, n. 408, a norma del quale "è consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari, poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta"³⁴. La nuova disposizione si presentava quale "norma quasi generale" perché se "possedeva cioè una struttura di carattere generale (scopo di ottenere un risparmio di imposta in modo "fraudolento", mancanza di valide ragioni economiche ed effetto di disconoscimento)", essa era tuttavia applicabile soltanto in presenza delle operazioni specificamente individuate dall'art. 10, al di fuori delle quali si era in presenza di un'"elusione fiscale legittima"³⁵.

A prescindere dal limitato ambito di applicazione, l'art. 10 conteneva una prima descrizione normativa dei caratteri dell'operazione elusiva rilevanti sul piano tanto oggettivo che soggettivo. Esso segnò una "svolta nella disciplina dell'elusione" non soltanto perché accolse il principio delle "valide ragioni economiche", destinato a diventare uno dei cardini dell'attuale strumentazione antielusiva, ma "perché, diversamente dalle presunzioni legali, che consideravano il caso singolo e ricevevano applicazione pressoché automatica, investivano una pluralità di casi, attribuendo agli uffici funzioni nuove e qualificanti, preordinate ad accertare, di volta in volta, se l'operazione considerata era stata "posta in essere", o meno, "senza valide ragioni economiche ed allo scopo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta"³⁶. Ai sensi del citato art. 10, l'operazione è elusiva se priva di valide ragioni economiche e sorretta dall'esclusivo scopo di ottenere

³³ Così FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva*, cit., pag. 4 (nota 2), il quale evidenzia che la lettura dell'art. 10 della legge 408/1990 "palesa oltre ogni ragionevole dubbio codesta volontà salvifica di tutte le operazioni elusive poste in essere fino alla data di entrata in vigore della legge n. 408". Ai sensi dell'art. 10, terzo comma, le disposizioni antielusive "non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30.10.1990".

³⁴ La disposizione era chiaramente ispirata all'art. 11, primo comma, della Direttiva 434/90/CEE del 23.07.1990 relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi, a norma del quale "uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni [...] o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni: a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all'art. 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali; [...]".

³⁵ Per quest'espressione MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 106.

³⁶ Così TABELLINI P.M., *L'elusione fiscale*, cit., pag. 137 ss.

fraudolentemente un risparmio di imposta³⁷. A dispetto delle buone intenzioni questa prima definizione normativa era tuttavia insoddisfacente per l'equivocità di significato della locuzione "ragioni economiche" e dell'avverbio fraudolentemente da taluni inteso nel senso civilistico di "oggettivo aggiramento" rilevante per il contratto in frode alla legge, da altri come frode in senso penalistico e quindi connotata dagli artifici e raggiri³⁸.

L'ulteriore tappa verso la formulazione di una clausola generale antielusiva si ebbe con l'art. 7, primo comma, del D.Lgs. 08.10.1997, n. 358, che inserì nel D.P.R. 600/1973 l'art. 37-*bis* rubricato "disposizioni antielusive" a norma del quale "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti".

Rispetto all'art. 10 della legge 408/1990, l'art. 37-*bis* si distinse perché³⁹:

- nonostante il comune modello di clausola antielusiva "quasi generale", ampliò l'elenco delle operazioni rilevanti⁴⁰, in seguito progressivamente esteso, che ha fornito la base legale⁴¹ per quella giurisprudenza che ha considerato la rilevanza penale dell'elusione fiscale rispettosa del principio di legalità⁴²;
- sostituì l'equivoco avverbio fraudolentemente con la formula degli atti, fatti o negozi "diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti", "così chiarendo la riconducibilità alla "frode alla legge (tributaria)" nel senso dell'[art.] 1344 c.c.";

³⁷ Il carattere elusivo dello scopo diverge rispetto alla previsione del citato art. 11, primo comma, lett. a), ove la frode o l'evasione fiscali costituivano l'obiettivo principale. In merito è stato rilevato che nell'attuare la normativa comunitaria nell'ordinamento nazionale, il legislatore italiano è andato oltre "richiedendo appunto che l'operazione dovesse essere preordinata solo al raggiungimento del fine suddetto, ponendo così a carico dell'Amministrazione finanziaria un onere probatorio di difficile assolvimento e lasciando prive di ogni sanzione tutte quelle situazioni in cui il contribuente avesse fornito, a prova contraria, la dimostrazione che l'operazione era stata preordinata all'ottenimento di un qualsiasi altro obiettivo". Così SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, cit., pag. 21 ss.

³⁸ In questi termini MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 106.

³⁹ Per questo confronto normativo si rinvia a MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 107.

⁴⁰ Ai sensi dell'originaria formulazione dell'art. 37-*bis*, terzo comma, infatti "le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e) operazioni di cui al D.Lgs. 30.12.1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'art. 81, comma 1, lettere c), c -*bis*) e c -*ter*), del D.P.R. 22.12.1986, n. 917".

⁴¹ Sul punto si veda DEL FEDERICO L., *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giust. trib.*, 2/2007, pag. 280 ss.

⁴² Il riferimento principale è Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739, cit.

- stabili che le operazioni per essere elusive devono essere prive di “valide ragioni economiche”;
- introdusse una serie di garanzie procedurali consistente negli obblighi, alla cui inosservanza era comminata la nullità del provvedimento⁴³, di richiedere chiarimenti al contribuente prima di emanare l’avviso di accertamento (quarto comma), di fornire una “motivazione rafforzata” rispetto alle giustificazioni addotte dal contribuente (quinto comma), e nella possibilità di iscrivere a ruolo le imposte e le sanzioni soltanto dopo la sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente (sesto comma).
- prevede l’interpello c.d. “disapplicativo” delle norme antielusive specifiche, per dimostrare che nel caso particolare gli effetti elusivi non potevano verificarsi (ottavo comma)⁴⁴.

Tanto l’art. 10 della legge 408/1990 quanto l’art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 limitavano la contestabilità dell’elusione solo per le operazioni ritenute più significative “al fine di non pregiudicare la certezza del rapporto tributario in applicazione del principio costituzionale dell’art. 23 Cost. Lo scopo dell’art. 37-*bis* era, infatti, quello di individuare fattispecie particolari e residuali di elusione caratterizzate dall’assunzione di comportamenti che non violano direttamente alcuna precisa disposizione, ma che sono, tuttavia, volti ad ottenere vantaggi non voluti dal legislatore. Il carattere residuale dell’elusione si desume anche dalla relazione illustrativa della norma laddove si afferma che l’elusione è fattispecie diversa dall’evasione e in essa non vanno ricompresi i casi di simulazione e di frode”⁴⁵. Una volta individuate queste “fattispecie particolari e residuali”, la sanzione dei comportamenti elusivi consiste nella loro inopponibilità nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, “che è una forma di inefficacia relativa”.

Nella vigenza dell’art. 37-*bis*, ai comportamenti elusivi non potevano essere irrogate ulteriori sanzioni, neanche di natura amministrativa in quanto l’art. 2, primo comma, del

⁴³ Secondo TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 255, “gli avvisi emessi in applicazione della norma antielusiva sono speciali atti d’imposizione, che ferme restando le imposte dovute sul comportamento effettivamente posto in essere, impongono il pagamento di un tributo differenziale, pari alla differenza tra imposte dovute in base alla norma elusa (e dunque su una fattispecie che non è stata posta in essere) ed imposte dovute sul comportamento realizzato”. Ai sensi del secondo comma dell’art. 37-*bis*, infatti, “l’Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’amministrazione”.

⁴⁴ Sugli interpelli si veda il D. Lgs. 24.09.2015, n. 156, recante la revisione della disciplina degli interpelli in attuazione della legge delega 11.03.2014, n. 23. Sul tema rinvia a RIZZARDI R., *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corr. trib.*, 20/2016, pag. 1535.

⁴⁵ In questi termini la *Relazione governativa*, cit., pag. 2 ss., nel quale si legge che secondo le “intenzioni del legislatore, l’art. 37-*bis* doveva avere, in definitiva, una funzione di previsione di chiusura, di applicazione speciale e limitata. Doveva servire a censurare quei comportamenti che, pur non violando alcuna norma scritta, “pescano” nelle pieghe dell’ordinamento, nelle sue lacune e imperfezioni, ottenendo vantaggi contrari alla ratio delle norme scritte”.

D.Lgs. 18.12.1997, n. 472⁴⁶ stabilisce che “le sanzioni amministrative [sono] previste per la violazione di norme tributarie”: poiché nell’elusione non vi è la violazione di una norma tributaria, senza un’espressa base legale non potevano applicarsi sanzioni “in caso di aggiramento delle norme fiscali”⁴⁷.

Poiché l’art. 37-*bis* non era applicabile retroattivamente si è posto il problema del trattamento da riservare ai fenomeni di elusione precedenti alla sua entrata in vigore.

Mentre per una prima fase, agli inizi degli anni 2000, si è già descritto che la giurisprudenza di legittimità è stata ferma nel ritenere che potevano essere qualificati come elusivi soltanto i comportamenti definiti tali dalla legge fornendo “una soluzione conforme ai criteri tradizionali di interpretazione ed applicazione della legge”⁴⁸, a favore delle ragioni erariali si registra, a partire dal 2005, un inatteso cambio di rotta del diritto vivente fondato dapprima sull’assenza di causa e poi sull’interpretazione teleologica e sulla forza normativa di principi interni ed esterni al nostro ordinamento: il riferimento è al principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost., quale parametro del concorso alla spesa pubblica, nonché a quello dell’abuso del diritto come delineatosi a partire dalla sentenza della Corte di giustizia dell’Unione europea, 21 febbraio 2006, C-255/02 (HALIFAX).

In questa seconda fase⁴⁹, si segnalano le sentenze 20398/2005⁵⁰ e 22932/2005⁵¹ con le

⁴⁶ Recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

⁴⁷ Così TESAURIO F., *Istituzioni*, cit., pag. 258. In senso conforme la giurisprudenza ha affermato che “il contribuente non è tenuto ad autodisconoscere gli effetti fiscali di operazioni dichiarate elusive, e neppure è passibile di sanzioni atteso che la disciplina di cui all’art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973, non ne contempla, né potrebbe, in considerazione del fatto che l’elusione costituisce aggiramento e non violazione di disposizioni”. Così Comm. trib. prov. Milano, 13.12.2006, in *Giust. trib.*, 2007, pag. 271. Per l’approfondimento si rinvia a MARINI G., *Note in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2013, pag. 340 nonché DELLA VALLE E., *Brevi note in tema di rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva*, in *Rass. trib.*, 5/2012, pag. 1123 ss. Si veda anche GIOVANNINI A., *Note controcorrente sulla sanzionabilità dell’abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 11/2015, pag. 823.

⁴⁸ Così SEPE E.A., *Elusione fiscale ed abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità e comunitaria*, in www.giustiziatributaria.it, pag. 4, il quale rileva come all’Amministrazione finanziaria non fosse consentito “riqualificare i contratti posti in essere dalle parti, prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle stesse, per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile”. In questo senso, in tema di *dividend washing* e *dividend stripping*, si segnalano Cass. civ., Sez. V, 03.04.2000, n. 3979, cit.; 07.03.2002, n. 3345, cit., nonché Cass. civ., Sez. V, sent. 03.09.2001, n. 11351, cit., sull’inapplicabilità dell’art. 1344 c.c.

⁴⁹ Per una ricognizione dell’evoluzione della giurisprudenza di legittimità si rinvia a DE MITA E., *La giurisprudenza fiscale della Cassazione in materia di abuso del diritto*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011, pag. 2791 ss., nonché a DEOTTO D.-NADALUTTI M., *Guida alla riforma fiscale. L’abuso del diritto*, Milano, 2016, pag. 23 ss., i quali evidenziano che nelle motivazioni delle sentenze del 2005 “si può già riconoscere una forte influenza della giurisprudenza comunitaria in materia di abuso (vengono citate nel corpo della motivazione le sentenze CREMER, GENERAL MILK PRODUCTS, ESMLAND STARKE, LEUR BLOEM, KEFALAS, DIAMANTIS), ma ancora non si afferma l’esistenza di un principio di divieto d’abuso del diritto all’interno dell’ordinamento italiano, piuttosto tale giurisprudenza comunitaria “deve spingere l’interprete alla ricerca di appropriati mezzi all’interno dell’ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno”.

⁵⁰ Cass. civ., Sez. V., 21.10.2005, n. 20398, in *Leggi d’Italia*.

⁵¹ Cass. civ., Sez. V., 14.11.2005, n. 22932, in *Riv. giur. trib.*, 2006, pag. 212, con nota di BEGHIN M., *L’usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisprudenziale*, nonché in *Obbl. e contr.*, 3/2006, pag. 280, con nota di CORASANITI G., *Nullità*.

quali, nell'esaminare due casi, rispettivamente di *dividend washing* e *dividend stripping*, la Suprema Corte stabilì che "la mancanza di ragione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale, costituisce, a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2, e 1325, n. 2 c.c., a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e di rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale"⁵².

In netto contrasto con l'ormai consolidato orientamento⁵³, nella sentenza 20816/2005⁵⁴ la Cassazione ha fatto ricorso anche alla figura del contratto in frode alla legge: nel ricordare che "le operazioni di *dividend washing* sono state drasticamente troncate dall'introduzione dell'art. 14, comma 6-bis del D.P.R. 917/1986 n. 917 [...] e la giurisprudenza ha correttamente ritenuto che la norma non abbia efficacia retroattiva (Cass. 07.03.2002, n. 3345), questo però non significa [che] in epoca anteriore la Amministrazione dovesse passivamente subire le possibili operazioni fraudolente poste in essere dai privati. Significa soltanto che doveva fare ricorso ai comuni strumenti di accertamento, con tutte le difficoltà derivanti da simile procedura. Nel caso di specie, l'Ufficio [...] ha dedotto che il contratto di cessione di azioni [...] era affetto da simulazione relativa avendo le parti convenuto una mera cessione di dividendi [...]. Il collegio ritiene pertinente anche il richiamo all'art. 1344 c.c. poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso alle spese pubbliche (art. 53 Cost.) e su questo punto si dissente dalle argomentazioni accolte nella sentenza di questa Corte 03.09.2001, n. 11351".

⁵² Sul tema si veda CORASANTI G., *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2006, pag. 235.

⁵³ Secondo la precedente posizione, infatti, "la frode fiscale, diretta ad eludere le norme tributarie, trova soltanto nel sistema delle disposizioni fiscali la sua sanzione, la quale non è sanzione di nullità o di annullabilità del negozio". Così Cass. Civ., Sez. III., 05.11.1999, n. 12327, *cit.* Conforme 03.09.2001, n. 11351, *cit.*

⁵⁴ Cass. civ., Sez. V, 26.10.2005, n. 20816, per la quale "l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (in accertamento officioso e in contenzioso) la simulazione assoluta e relativa, soggettiva e oggettiva, dei contratti stipulati dal contribuente. L'Amministrazione finanziaria inoltre, nelle predette sedi e per le medesime ragioni, può fare valere incidentalmente la nullità dei contratti stipulati dal contribuente, per effetto del combinato disposto dall'art. 1344 c.c. e art. 53 Cost., essendo le disposizioni tributarie norme imperative a tutti gli effetti, poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche", in *Dir. prat. soc.*, 12/2006, pag. 83, con nota di MARSAGLIA G., "Dividend washing": *simulazione o nullità del contratto per frode alla legge*.

2.2.L'abuso del diritto e la capacità contributiva come principi generali antielusivi.

La terza fase della prende avvio dopo la pubblicazione, nel febbraio 2006, della citata sentenza HALIFAX con la quale la Corte di giustizia ha affermato l'esistenza del principio generale dell'abuso del diritto⁵⁵.

Nella sentenza 21221/2006⁵⁶, rilevato che "l'esistenza di una clausola generale antiabuso, nell'intero campo dell'imposizione fiscale non era stata ancora affermata dalla giurisprudenza comunitaria" la Suprema Corte si mostra consapevole "delle particolari cautele che devono guidare l'interprete nella ricostruzione di una vera e propria *Generalklausel* antielusiva. Da una parte, anche nel nostro ordinamento deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; dall'altra, il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale. A ciò si aggiunga l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost.". A fronte di queste avvertenze, la Cassazione segnala che in seguito alle sentenze n. 20318 e 22398 del 2005 è intervenuta la sentenza HALIFAX⁵⁷, "vero e proprio *leading case* in tema di abuso del diritto nel campo fiscale", nella quale la Corte di giustizia ha elaborato una nozione di abuso del tutto autonoma dalle ipotesi di frode^[58], richiedendo

⁵⁵ È stato infatti rilevato che dal febbraio 2006 "la Cassazione italiana, che prima aveva cercato soluzioni di diritto interno al problema delle fattispecie abusive, in un primo momento ha semplicemente importato e applicato *tout court* la teoria elaborata dal giudice comunitario". Così DEOTTO D.-NADALUTTI M., *Guida alla riforma fiscale. L'abuso del diritto*, cit., pag. 24.

⁵⁶ Cass. civ., Sez. V, 29.09.2006, n. 21221, in *Leggi d'Italia*. In senso conforme Cass. civ., Sez. V, 13.10.2006, 22023, *ivi*, la quale evidenzia che lo scopo della disciplina dettata in materia di *transfer pricing* è quello di "evitare che all'interno del gruppo vengano posti in essere trasferimenti di utili tramite applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti onde sottrarli alla tassazione in Italia a favore di tassazioni estere inferiori. Si tratta di clausola antielusiva che trova, non solo, radici nei principi comunitari in tema di abuso del diritto [...] ma anche immanenza in diversi settori del diritto tributario nazionale essendo consentito all'Amministrazione finanziaria di disconoscere - ad esempio - i vantaggi fiscali conseguiti da operazioni societarie (legge 408 del 1990, art. 10) poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. [...] l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti dell'elusione grava in ogni caso sull'Amministrazione che intenda operare le conseguenti rettifiche".

⁵⁷ Nell'occasione la Corte fu interessata in via pregiudiziale dal *VAT and Duties Tribunal* di Londra, sull'interpretazione della direttiva 77/388/CEE del 17.05.1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (sesta direttiva) al fine di conoscere "se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che essa osta al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che hanno fatto sorgere tale diritto integrano un comportamento abusivo". Nel decidere sulla questione pregiudiziale, la Corte stabilì che "nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. [Per la Corte] deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale [perché] il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali" (par. 86): www.curia.eu

⁵⁸ "La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a

che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere “essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”⁵⁹: tale espressione “conduce a ritenere che la presenza di scopi economici (oltre al risparmio fiscale) non esclude l’applicazione del principio, che deve essere inteso come un vero e proprio canone interpretativo del sistema”⁶⁰.

Secondo la Suprema Corte, “una rigorosa applicazione del principio dell’abuso del diritto, in tal modo definito, comporta, quindi, che l’operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d’imposta”⁶¹. Inoltre, nonostante la sentenza HALIFAX riguardi un campo impositivo di competenza comunitaria (l’imposta sul valore aggiunto), per la Corte “anche nell’imposizione fiscale diretta, pur essendo questa

rendere difficile all’ufficio di cogliere la vera natura dell’operazione. Come ha ribadito la sentenza HALIFAX al punto 2) del dispositivo, il *proprium* del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà”.

⁵⁹ Nella medesima circostanza, la Cassazione ha rilevato come tale specifica finalità appaia “diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza e in altri testi normativi comunitari, nei quali si parla di vantaggio fiscale come scopo esclusivo, o di operazioni compiute al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, ovvero, come nell’art. 11 della Direttiva 23.07.1990, n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimento di attivo, il quale autorizza gli Stati membri a considerare il compimento di tali operazioni, ove non effettuate “per valide ragioni economiche”, quale presunzione di frode o di evasione”. Poiché la sentenza HALIFAX non “fornisce ulteriori chiarimenti circa il preciso significato dell’espressione “essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”, con l’ordinanza, la Suprema Corte ha interessato pregiudizialmente la Corte di giustizia con il quesito se “l’espressione “compiuta essenzialmente per conseguire un vantaggio fiscale” sia equivalente, più ampia o più restrittiva di quella “compiuta senza valide ragioni economiche all’infuori di un vantaggio fiscale” e, quindi, se il limite dell’abuso del diritto operi quando le ragioni economiche siano assolutamente marginali o irrilevanti, e non una possibile spiegazione alternativa”. Così Cass. civ., Sez. trib., 04.10.2006, n. 21371, in *Giust. civ.*, 3/2008, pag. 738, con nota di GABRIELLI E., *Il “contratto frazionato” e l’unità dell’operazione economica*. In risposta, con la sentenza 21.02.2008, C - 425/06, PART SERVICE, la Corte di giustizia ha dichiarato che “l’esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell’operazione o delle operazioni controverse”: www.curia.eu

⁶⁰ Per la Suprema Corte, inoltre, “il principio dell’abuso del diritto quale canone interpretativo regolatore dell’ordinamento deve trovare piena applicazione. Nella specie, inoltre, a prescindere dall’obbligo di applicazione d’ufficio in base al principio di effettività, rafforzato dal vincolo al diritto comunitario enunciato nel nuovo testo dell’art. 117 Cost., ci si trova di fronte anche ad un vero e proprio *jus superveniens*, derivante dallo specifico obbligo derivante dalla intervenuta sentenza della Corte di Giustizia”. In applicazione di tale principio, la Corte ha ritenuto che “il carattere chiuso del giudizio di cassazione non impedisce che venga applicato il diritto comunitario nella sua interezza, indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito o introdotte coi motivi di ricorso, col solo limite dell’avvenuta definizione del rapporto controverso”: si tratta dell’aspetto che più ha turbato la dottrina, l’aver rilevato in ultimo grado e d’ufficio l’abuso del diritto impedendo “un’effettiva difesa del contribuente, in netto contrasto con l’art. 24 Cost.”. In questi termini DEOTTO D.-NADALUTTI M., *Guida alla riforma fiscale. L’abuso del diritto*, cit., pag. 25.

⁶¹ Sul piano probatorio, la Cassazione ha qui rilevato che “l’esame delle operazioni compiute [...], da considerarsi nel loro complesso, ai fini della riconoscibilità dell’onere rappresentato dalla minusvalenza, deve essere compiuto anche alla stregua del principio dell’abuso del diritto, come enunciato dalla giurisprudenza comunitaria [aggiungendo], inoltre, che trattandosi di un componente negativo del reddito, la sua esistenza, competenza ed inerenza - secondo il principio affermato dalla costante giurisprudenza della Corte - devono essere provati dal contribuente, e non dall’amministrazione finanziaria”.

attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE”.

Una volta affermata la diretta applicabilità del principio dell’abuso di diritto di fonte europea, non sarebbero opponibili al Fisco gli atti integranti un abuso del diritto e questo principio trova applicazione in tutti i settori del diritto tributario, superandosi in questo modo la portata della norma antielusiva interna di cui all’art. 37-*bis* qualificata dalla Suprema Corte come “mero sintomo dell’esistenza di una regola”⁶²: trova così origine un sistema di doppio binario “abuso del diritto ed elusione fiscale”, in rapporto di genere a specie, con risultati paradossali perché le garanzie procedurali previste all’art. 37-*bis* erano obbligatorie soltanto per le operazioni ivi tassativamente previste⁶³.

L’estensione del principio comunitario dell’abuso del diritto anche ai tributi non armonizzati⁶⁴, quali sono le imposte dirette rientranti nella competenza degli Stati membri, è stata oggetto di vivaci critiche⁶⁵, superate con le sentenze delle Sezioni Unite n. 30055,

⁶² Secondo la Cassazione, a seguito dell’affermazione del principio generale dell’abuso del diritto, “l’ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme “anti-elusive” vengono invocate non più come eccezioni ad una regola, ma come mero sintomo dell’esistenza di una regola. [...] In definitiva, deve essere formulato il seguente principio di diritto cui dovrà attenersi il Giudice di rinvio: “non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano “abuso di diritto”, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”. Così Cass. civ., Sez. V, 04.04.2008, n. 8772, in *Riv. dir. trib.*, 7-8/2008, pag. 465, con nota di BEGHIN M., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*.

⁶³ In questi termini MELIS G., *Lezioni, cit.*, pag. 108. Secondo GIANNELLI A., *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1/2014, pag. 146 ss., “l’Amministrazione potrebbe, infatti, giungere ad esercitare secondo un modulo doppio il proprio arbitrio: scegliere di emettere l’avviso ai sensi dell’art. 37-*bis*, sopportando così l’onere delle ricordate garanzie procedurali, ma sperando al contempo in una più facile conferma in sede giudiziale delle sanzioni irrogate, oppure, scegliere di emanare l’avviso ai sensi del principio dell’abuso del diritto nel tentativo di sottrarre il contribuente alle garanzie previste dall’art. 37-*bis* rinunciando, tuttavia, alle sanzioni”.

⁶⁴ Nell’ambito dell’Unione europea, l’armonizzazione fiscale è la procedura, attuata attraverso direttive, volta ad avvicinare e rendere affini le discipline nazionali di determinati tributi al fine di eliminare le distorsioni di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminare merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità. Diversamente che per i dazi doganali, per i quali esiste una tariffa integrata dell’Unione europea ed una disciplina regolamentare direttamente applicabile negli Stati membri, la procedura di armonizzazione non determina l’unificazione del tributo, ma soltanto l’individuazione di elementi comuni (ad esempio il presupposto del tributo, la base imponibile e le aliquote) e l’eliminazione delle divergenze più significative. L’armonizzazione delle imposte dirette ha riguardato l’IVA, le accise e l’imposta sui conferimenti. Sul rilievo del diritto comunitario derivato nella formazione dei processi di integrazione fiscale si rinvia a BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, pag. 86 ss., nonché a SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario e dell’ordinamento fiscale europeo*, in ID (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, pag. 13 ss.

⁶⁵ Per la critica alla tesi della diretta applicabilità del principio comunitario del divieto di abuso anche ai tributi non armonizzati si veda BEGHIN M., *Note critiche, cit.*, pag. 465, nonché GIANOCELLI S., *Contrasto all’elusione fiscale in materia di imposte dirette e divieto comunitario di abuso del diritto*, *Giur. it.*, 5/2008, pag. 1297 ss., LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2009, pag. 65, ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d’imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 3/2008, pag. 869 ss.

30056 e 30057⁶⁶, tutte depositate il 23 dicembre 2008. Nell'occasione, la Suprema Corte aderisce "all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria, fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi"⁶⁷.

Secondo la Suprema Corte, pertanto, "non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale [né] contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi [...] mero sintomo dell'esistenza di una regola generale [...] Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali".

Per essere concretamente operante e costituire un limite costituzionale all'autonomia negoziale, il principio della capacità contributiva deve inoltre essere accompagnato dalla

⁶⁶ Le prime due per operazioni di *dividend washing* e la terza per un usufrutto azionario, in *Riv. giur. trib.*, 3/2009, pag. 229, con nota di LOVISOLO A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva*, cit.

⁶⁷ In senso conforme, per Cass. civ., Sez. Unite, 26.06.2009, n. 15029 "il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo [che] trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione", in *Obbl. e contr.*, 10/2009, pag. 860, con nota di CORASANITI G., *Contratto in frode alla legge*.

contestuale applicazione del principio della buona fede e dell'affidamento, oltre che da quello della prevalenza della sostanza sulla forma⁶⁸.

A causa dell'estrema genericità del principio dell'abuso del diritto e per evitarne un uso indiscriminato in sede di accertamento, la Suprema Corte ha in seguito precisato i suoi confini e la ripartizione degli oneri probatori tra Fisco e contribuente, affermando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova del disegno elusivo e delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale; sul contribuente grava invece l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate⁶⁹. Sono stati così introdotti limiti "significativi all'operato dell'Amministrazione finanziaria, che non può genericamente contestare l'abuso di diritto, bensì è tenuta ad una prova assai rigorosa"⁷⁰. L'introduzione del nuovo principio - che non presentava alcuna differenza ontologica con il concetto di elusione⁷¹ - è stata tuttavia fonte di notevoli disorientamenti in una giurisprudenza propensa ad includere nell'"onnivoro" concetto di abuso del diritto le ipotesi più disparate (evasione, simulazione, interposizione) così perdendo di vista il concetto di elusione ed introducendo nell'ordinamento nazionale elementi di incertezza⁷².

⁶⁸ Così la *Relazione governativa*, cit., pag. 4, nel richiamarsi a Cass. civ., Sez. trib., 21.01.2011, n. 1372: "non diversamente può interpretarsi, infatti, quel passo della richiamata pronuncia dove, nel fare riferimento alla capacità contributiva come fonte del principio generale antiabuso, si sottolinea che tale principio può essere invocato solo se si è in presenza di "indebiti vantaggi fiscali" derivanti "dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dall'aspettativa del vantaggio fiscale". Il che significa che la libertà di svolgimento dell'autonomia privata e la libertà della forma possono trovare un limite nel principio di capacità contributiva solo se la lesione delle regole di riparto, fissate dal legislatore, ex art. 53 Cost., è conseguenza di un comportamento negoziale "consentito" in astratto dalla legge, ma non improntato alla regola della lealtà reciproca tra contribuente e fisco, anomalo e "distorto" agli effetti fiscali, privo di sostanza economica e in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario", in *Riv. giur. trib.*, 4/2011, pag. 286, con nota di BASILAVECCHIA M., *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*. Sulle ragioni economiche rilevanti si veda MICCINESI M., *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, II, 2012, pag. 602, per il quale "la ragione economica della scelta di autonomia negoziale in campo tributario non può risiedere soltanto nel perseguimento di un maggior utile, ma risponde altresì alla presenza delle funzioni aziendali e societarie proprie delle operazioni compiute".

⁶⁹ Così Cass. civ., Sez. V, 22.09.2010, n. 20030, in *Corr. trib.*, 41/2010, pag. 3376, con nota di MARCHESELLI A., *La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge*. In senso conforme, 21.01.2009, n. 1465, in *Dir. prat. trib.*, 2/2009, pag. 223, con nota di CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*.

⁷⁰ Si veda MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 108.

⁷¹ Sul punto si rinvia a BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Riv. giur. trib.*, 9/2008, pag. 742.

⁷² Si veda ancora MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 108, nonché FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione*, cit., pag. 380, in particolare il suo richiamo al dovere di ogni giurista a "non accondiscendere a questa pratica lessicale e bandire una terminologia che mentre mescola fenomeni aventi natura distinta e diversa provoca l'applicazione di un errato regolamento giuridico". Si veda anche la *Relazione governativa*, cit., pag. 5.

L'applicazione del principio da parte dell'Amministrazione finanziaria provocava infatti disparità di trattamento perché la procedura "garantista" di cui all'art. 37-bis, quarto comma, era osservata soltanto per l'accertamento antielusivo ai fini delle imposte sui redditi e non, più in generale, per quello a seguito dell'applicazione dell'abuso del diritto. Sul punto la Suprema corte ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, quarto comma, del D.P.R. 600/1973 evidenziandone la specialità rispetto alla fattispecie generale dell'abuso del diritto: "in entrambi casi il fondamento della ripresa [a tassazione] è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva ai sensi dell'art. 37-bis è previsto che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite *sub poena nullitatis* con la conseguenza che la nullità per irregolarità delle forme risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui all'art. 37-bis, laddove sanziona con la nullità l'avviso di accertamento "antielusivo" che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti"⁷³. Con la sentenza 07.07.2015, n. 132, la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione: "diversamente da quanto argomentato dal rimettente sulla base di un presunto diritto vivente, il principio antielusivo non impedisce, con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'art. 37-bis, che debba essere instaurato il previo contraddittorio né esclude che il vizio del contraddittorio richiamato produca la nullità dell'atto impositivo [Inoltre] la mancata espressa previsione del contraddittorio anticipato non ostacola l'applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento; non sussiste, dunque, alcuna disparità di trattamento"⁷⁴.

Nonostante il rapporto di specialità tra l'elusione "codificata" dell'art. 37-bis ed il principio dell'abuso del diritto, nella prassi quest'ultimo ha presto surclassato il ricorso all'elusione: contrariamente a quanto avviene in un rapporto di genere e specie, per la maggiore facilità di accertamento il divieto generale era spesso applicato in luogo delle

⁷³ Si veda Cass. civ., Sez. trib., ord. 05.11.2013, n. 24739, in *Riv. dir. trib.*, 1/2014, pag. 45 ss., con nota di FRANSONI G., *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema ma non trova la soluzione*.

⁷⁴ La Corte costituzionale aggiunge che non "vi è lesione del principio che impone a tutti l'adempimento delle obbligazioni tributarie, giacché la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio in esame, diversamente da quanto argomentato nell'ordinanza di rimessione, non è posta a presidio di un mero requisito formale del procedimento, ma svolge una funzione di tutela effettiva del contraddittorio, il cui rispetto è particolarmente necessario in sede di accertamento delle fattispecie elusive, per il ruolo che gli elementi forniti dal contribuente possono svolgere", in www.cortecostituzionale.it, nonché in *Riv. giur. trib.*, 10/2015, pag. 741, con nota di BASILAVECCHIA M., *Riconosciuto dalla Consulta valore sostanziale al contraddittorio procedimentale*. Sul tema si veda anche CANESCHI G., *I confini di applicazione del principio del contraddittorio in sede extrapenale*. Atti del VI seminario di formazione interdotto di diritto e procedura penale "Giuliano Vassalli" (Noto 18-20 settembre 2015), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2016, pag. 114.

disposizioni speciali di elusione⁷⁵; anzi elusione ed abuso sono stati finanche utilizzati come sinonimi, sulla constatazione dell'identico disvalore che connotava le due categorie.

Interrompendo qui la ricognizione della giurisprudenza in maniera tributaria, in relazione alla quale si rinvia alla dottrina specialistica⁷⁶, il D.Lgs. 05 agosto 2015, n. 128⁷⁷ ha infine introdotto, nella legge 212/2000 sullo Statuto del contribuente, l'articolo 10-*bis* che costituisce clausola generale espressa in materia antielusiva.

2.3. L'approdo alla clausola generale antielusiva dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente: l'equiparazione tra elusione fiscale ed abuso del diritto.

L'aver ricondotto alla violazione del principio costituzionale di capacità contributiva l'uso distorto di strumenti giuridici diretto a ottenere un vantaggio fiscale indebito ha generato forti incertezze negli operatori economici, minando spesso il rapporto di fiducia e di collaborazione tra imprese e amministrazione fiscale. In particolare, "le maggiori incertezze sono derivate dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell'elusione *alias* abuso"⁷⁸.

Nella Relazione governativa allo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente è stato riconosciuto che i "mutamenti frequenti e incisivi nella normativa fiscale e nella sua interpretazione non solo hanno generato costi aggiuntivi di adempimento [...], ma hanno anche modificato le convenienze su cui erano basate le scelte economiche prese in passato. Soprattutto, hanno generato incertezza, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria".

Anche per le implicazioni con la materia penalistica, rilevanti sul piano della tipicità e colpevolezza, la medesima Relazione ha individuato nell'abuso del diritto una causa di questa incertezza⁷⁹ in quanto "alcune sentenze della Corte di Cassazione hanno aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori forti incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti [...] Stabilità e certezza dell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, nonché l'esito

⁷⁵ Si veda BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, cit., pag. 742.

⁷⁶ In particolare DEOTTO D.-NADALUTTI M., *Guida alla riforma fiscale. L'abuso del diritto*, cit., pag. 23.

⁷⁷ Recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente in attuazione della legge delega 11.03.2014, n. 23. Per l'approfondimento si rinvia a SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D. Lgs. n. 128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2015, pag. 253.

⁷⁸ Così la Relazione governativa allo schema di decreto legislativo, cit., pag. 4 ss.

⁷⁹ "La letteratura economica evidenzia che l'incertezza, in campo fiscale come negli altri campi, è deleteria per le decisioni di investimento e quindi per la crescita economica. A differenza del rischio – che è in qualche modo misurabile dall'imprenditore e la cui gestione in fondo è il cuore dell'attività d'impresa – l'incertezza, invece, è "l'ignoto", da cui rifuggire: l'imprenditore rinvia l'investimento, o lo localizza altrove. In questi termini la *Relazione governativa*, cit., pag. 1.

dell'eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione". In questa competizione l'incertezza è stata determinata dall'"abuso dell'abuso del diritto"⁸⁰, soprattutto quando il principio è stato ricostruito avuto esclusivo riguardo all'assenza di valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione, elemento ritenuto "sufficiente a giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi fiscali invocati dal contribuente, senza porre il dovuto accento sul carattere indebito degli stessi".

Secondo la richiamata Relazione governativa, le lacune di una simile ricostruzione "hanno spesso indotto l'amministrazione finanziaria e i giudici a sottovalutare la libertà del contribuente di scegliere tra varie operazioni anche in ragione del differente carico fiscale (ove, beninteso, non sia violata la *ratio* delle norme tributarie)". Essa, inoltre, risulta ancora più insidiosa "laddove si consideri che le ragioni economiche extrafiscali con cui in via esclusiva si intenderebbe giudicare dell'esistenza della condotta abusiva non sono codificate e la loro individuazione si può tradurre spesso in ricostruzioni opinabili e del tutto soggettive. In questa interpretazione ha, perciò, assunto rilevanza del tutto marginale quello che, invece, dovrebbe essere uno dei principali elementi costitutivi dell'elusione/abuso, e cioè il perseguimento di vantaggi non voluti dal legislatore, vantaggi che tradiscono la *ratio* della norma tributaria e i principi dell'ordinamento"⁸¹.

Oltre alle ragioni "strutturali" relative agli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, un ulteriore motivo di incertezza riguardava "la circostanza che l'abuso del diritto è stato talvolta impropriamente utilizzato per identificare fattispecie che, invece, presentavano tutti i requisiti della frode, della simulazione e dell'interpretazione e che, quindi, avrebbero dovuto essere perseguite con [gli] altri specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario"⁸².

⁸⁰ Per questa espressione si rinvia a ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. trib.*, 6/2008, pag. 465, il quale si pone il quesito se è "possibile abusare dell'abuso del diritto". Secondo l'Autore, "l'esame della più recente produzione della Cassazione in materia tributaria conduce purtroppo a rispondere affermativamente. Porta infatti alla luce ricostruzioni ed applicazioni dello strumento idonee a configurare un vero e proprio abuso dello stesso. La sentenza n. 8772, depositata il 4 aprile 2008, costituisce l'ultima in ordine di tempo, e forse la più estrema, espressione di questa discutibilissima tendenza, la quale ha progressivamente trasformato un'aspirazione - quella ad escludere le condotte elusive dal novero dei fenomeni meritevoli di tutela - sempre viva, e perfettamente comprensibile, in una crociata dove i mezzi sono disinvoltamente piegati al fine senza attenzione alcuna alle condizioni e ai limiti ravvisabili al loro esercizio".

⁸¹ L'importanza di tale elemento è invece ben presente nella giurisprudenza della Corte di giustizia per la quale, "perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale". Così Corte di giustizia, sentenza 21.02.2006, causa 255/02 (HALIFAX), par. 86: www.curia.eu

⁸² Così la Relazione governativa, cit., pag. 5. Si veda anche FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione*, cit., pag. 349.

Per superare queste criticità è intervenuta la legge 11 marzo 2014, n. 23, recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, il cui art. 5 ha delegato il Governo ad attuare “la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto”⁸³, in coordinamento con la raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012⁸⁴, con la quale è stata raccomandata l’adozione di una norma generale antiabuso⁸⁵.

L’obiettivo della legge delega 23/2014 è stato conferire “maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza

⁸³ Tra i principi e criteri direttivi, l’art. 5 ha indicato al Governo la necessità di “a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d’imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale [...]; c) prevedere l’inopponibilità degli strumenti giuridici [in cui si sostanzia la condotta abusiva] all’amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta; d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell’amministrazione finanziaria l’onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l’onere di allegare l’esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti; e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell’accertamento fiscale, a pena di nullità dell’accertamento stesso; f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l’amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario”.

⁸⁴ Disponibile su www.eur-lex.europa.eu. Nel preambolo della Raccomandazione risulta che “(1) i paesi di tutto il mondo hanno sempre considerato la pianificazione fiscale come una pratica legittima. Con il passare del tempo, tuttavia, le strutture di pianificazione fiscale sono diventate sempre più sofisticate. Esse si sviluppano tra più giurisdizioni e trasferiscono effettivamente gli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli. Una caratteristica fondamentale delle pratiche in questione è che esse riducono l’ammontare dell’imposta dovuta mediante operazioni legali in senso stretto che sono tuttavia in contrasto con lo scopo della norma. (2) La pianificazione fiscale aggressiva consiste nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l’ammontare dell’imposta dovuta. [...]. (3) Nonostante gli sforzi considerevoli, gli Stati membri hanno difficoltà a proteggere le loro basi imponibili dall’erosione dovuta alla pianificazione fiscale aggressiva. Le disposizioni nazionali vigenti in questo settore spesso non sono pienamente efficaci, soprattutto a causa della dimensione transnazionale di molte strutture di pianificazione fiscale e della maggiore mobilità dei capitali e delle persone. (4) Nella prospettiva di conseguire un migliore funzionamento del mercato interno è necessario incoraggiare tutti gli Stati membri a seguire lo stesso approccio generale nei confronti della pianificazione fiscale aggressiva, contribuendo così a ridurre le distorsioni esistenti”. Sul punto si rinvia a ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. giur.*, 47-48/2015, pag. 4577.

⁸⁵ Ai sensi dell’art. 4 della Raccomandazione, “4.1. per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell’ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l’elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all’Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi. 4.2. Per dare effetto al punto 4.1 gli Stati membri sono incoraggiati a inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: “Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l’imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica»”.

economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nel senso della effettività”.

In attuazione dell’art. 5 della legge delega è stato emanato il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 che ha disciplinato, equiparandole, le figure dell’abuso del diritto o elusione fiscale nel nuovo art. 10-*bis* aggiunto alla legge 27.07.2000, n. 212⁸⁶.

La collocazione della clausola generale antielusiva nello Statuto dei diritti del contribuente muove dall’esigenza di introdurre un istituto che unifichi i concetti di elusione e di abuso ed abbia valenza generale con riguardo a tutti i tributi, armonizzati, per i quali l’abuso trova fondamento nei principi dell’ordinamento dell’Unione europea, e non armonizzati il cui fondamento la Suprema corte ha individuato nel principio costituzionale della capacità contributiva⁸⁷. La finalità primaria dell’art. 10-*bis*, tuttavia, non è limitata alla mera “esigenza di introdurre una tutela antiabuso nel sistema nazionale perché questa era già pacificamente azionabile in virtù del principio generale antiabuso di origine giurisprudenziale; né tantomeno può dirsi “primaria l’esigenza di definire gli elementi caratterizzanti dell’abuso, profilo in gran parte già definito dagli orientamenti europei e dalla giurisprudenza nazionale”. È invece fondamentale che la nuova disciplina imbrigli la tutela antiabuso in una clausola generale contenuta nella legislazione nazionale la cui conseguenza è il “divieto alla tutela rimediale attuata per il tramite di un utilizzo sostanzialistico dei criteri interpretativi”⁸⁸.

L’art. 10-*bis*, rubricato “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, si compone di due parti, sostanziale e procedimentale⁸⁹.

Quanto alla prima, avente carattere definitorio, nel riprendere gli elementi strutturali dell’abuso del diritto come delineati dalla Suprema Corte e ricavabili nella raccomandazione

⁸⁶ Per l’approfondimento si rinvia a FIORENTINO S., *L’art. 10-bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali*. Relazione svolta al IV Convegno Nazionale dell’Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario sul tema “Nuovi elementi di capacità contributiva e ricchezze nascoste”, Napoli, 14-15 ottobre 2015, in *Riv. Guardia di Finanza*, 6/2015, pag. 1533 ss. L’Autore evidenzia che gli “orientamenti della Corte di giustizia [...] hanno creato un duplice effetto nell’ordinamento nazionale: da un lato, hanno evidenziato, anche in termini di tutela antiabuso, i vincoli del legislatore nazionale rispetto ai tributi armonizzati; dall’altro e conseguentemente, hanno reso critica ed in concreto sistematicamente insostenibile la pregressa scelta di contrastare l’abuso con una normativa residuale di tipo settoriale e non generale”. Si veda altresì GALLO F., *La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 267; GIOVANNINI A., *L’abuso del diritto tra autonomia del contribuente, principio di legalità dell’imposizione e discrezionalità amministrativa*, in *Riv. della Guardia di Finanza*, 1/2017, pag. 27, nonché GRECO F.-TOLLA M., *La nuova disciplina antielusiva italiana*, *ivi*, 2/2017, pag. 463.

⁸⁷ È stato rilevato che il legislatore non è intervenuto sull’art. 37-*bis*, espungendone il solo terzo comma e così trasformandolo in una “clausola generale antiabuso” previa specificazione della sua applicabilità a qualsiasi tributo, bensì sullo Statuto dei diritti del contribuente che, in quanto espressivo di principi costituzionali, tra i quali lo stesso art. 53 Cost., rende la soluzione finale meno vulnerabile a nuove “creazioni” giurisprudenziali. Così MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 109.

⁸⁸ Si veda FIORENTINO S., *L’art. 10-bis*, cit., pag. 1538.

⁸⁹ Su tale disposizione si rinvia a CORASANITI G., *Il dibattito sull’abuso del diritto o elusione nell’ordinamento tributario*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 293.

della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, il legislatore rende applicabile il nuovo concetto a tutti i tributi con la sola eccezione dei tributi doganali. In particolare, “configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica^[90] che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti^[91]. Tali operazioni non sono opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni” (primo comma). I presupposti per l’esistenza dell’abuso sono l’assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e la circostanza che questo vantaggio è l’effetto essenziale dell’operazione, assumendo così rilevanza il profilo oggettivo dell’abuso, conformemente alle indicazioni della citata raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva⁹².

In estrema sintesi, le operazioni abusive disciplinate dall’art. 10-*bis*, commi primo e secondo, non violano alcuna disposizione tributaria, sono inopponibili all’Amministrazione finanziaria e perseguono la finalità essenziale (e non anche esclusiva⁹³) di eludere

⁹⁰ Ai sensi del secondo comma, lett. a), si considerano: “operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”. La nuova disposizione riguarda gli “atti e operazioni privi di sostanza economica”, mentre il 37-*bis* si riferiva agli atti “privi di valide ragioni economiche”. In merito, secondo l’art. 4.4 della raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, “per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l’effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all’importo dei previsti vantaggi fiscali”.

⁹¹ Ai sensi del secondo comma, lett. b), si considerano: “vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”. In merito, è stata sollevata la difficoltà di stabilire “come sia possibile giudicare da una parte “indebito” il risparmio fiscale che il contribuente tenta di ottenere e dall’altra “distorto” l’uso che sia fatto degli strumenti giuridici, peraltro realmente voluti e adempiuti, quando contemporaneamente si affermi la mancata violazione di alcuna norma giuridica”. Così SARRA C., *L’imposizione nell’era della positività pluritipica: la giustizia tributaria e la Filosofia del diritto contemporanea*, in ZANUSO F., (a cura di), *Custodire il fuoco. Saggi di Filosofia del Diritto*, Milano, 2013, pag. 247. L’osservazione è più pertinente a fronte del comma 12 dell’art. 10-*bis* in base al quale “in sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”.

⁹² “[...] La finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell’eludere l’imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l’obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili” (4.5.). Così la Raccomandazione 2012/772/UE pianificazione fiscale aggressiva, *cit.*

⁹³ Nell’ordinamento francese, ai sensi dell’art 64 del *Livre des procédures fiscales*, non sono opponibili all’Amministrazione finanziaria “*les actes constitutifs d’un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d’une application littérale des textes ou de décisions à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d’éluider ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, si ces actes n’avaient pas été passés ou réalisés, aurait*

l'imposizione ottenendo vantaggi fiscali in contrasto con la *ratio* delle disposizioni o dei principi dell'ordinamento tributario⁹⁴.

Anche il terzo comma concorre a definire la clausola antiabuso circoscrivendo, *a contrario*, le operazioni abusive: “non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”. La Relazione governativa rileva che la “possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell'operazione”. A tal fine, “per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorre guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività [e, pertanto], le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza”⁹⁵.

Il quarto comma, posto a confine tra parte sostanziale e procedimentale della disposizione, ribadisce “la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”⁹⁶: nel sancire il principio di fondo delle libertà di iniziativa economica e di autonomia negoziale, ai sensi del quarto comma l'unica limitazione di queste libertà è ravvisabile nei “comportamenti “patologici”, anomali e fraudolenti, suscettibili di violare i principi di buona fede ed affidamento sanciti dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, alterando le regole di riparto dei carichi impositivi”⁹⁷.

normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles”. Per l'approfondimento si rinvia a BORGHETTI J.S., *L'abuso del diritto in Francia*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 457.

⁹⁴ Così MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 109.

⁹⁵ In questi termini la *Relazione governativa*, cit., pag. 7.

⁹⁶ La scelta di un regime fiscale più vantaggioso e il conseguente risparmio d'imposta non sono vietati dall'ordinamento nazionale, né osteggiati da quello sovranazionale. Si ha pertanto un legittimo risparmio d'imposta quando “tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso”, poiché “non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione”. Così Cass. civ., Sez. V, sent. 14.01.2015, n. 439, in *Società*, 3/2015, pag. 383, con nota di GABELLI M., *Ristrutturazioni aziendali: non si configura l'abuso del diritto se manca lo strumento giuridico alternativo*. Sul punto, sono ricorrenti anche le pronunce della Corte di giustizia che elevano a principio generale del diritto dell'economia la libertà di orientare le proprie scelte anche o esclusivamente in considerazione del peso fiscale che ad esse la legge colleghi. In tal senso, Corte di giustizia, sent. 12.09.2006, causa 196/04, Cadbury Schweppes, in *Rass. trib.*, 3/2007, pag. 983 ss., con nota di BEGHIN M., *La sentenza Cadbury Schweppes e il “malleabile” principio della libertà di stabilimento*. Si veda anche la *Relazione governativa*, cit., pag. 8, per la quale “non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dar luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. È vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra “preferenza” per l'una o l'altra operazione; sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse”.

⁹⁷ Così MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 110.

Per quanto riguarda i profili procedurali, l'art. 10-*bis* riprende sostanzialmente le disposizioni già contenute nell'art. 37-*bis*, generalizzandole per “colmare la lacuna costituita dalla carenza di una disciplina procedimentale del concetto di derivazione giurisprudenziale di abuso del diritto”⁹⁸. In particolare, sono previsti: una procedura di interpello *ad hoc* “per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto”⁹⁹ (quinto comma); la notifica al contribuente, a pena di nullità, della richiesta di chiarimenti da fornire nel termine di sessanta giorni (commi sesto e settimo); la specifica motivazione, sempre a pena di nullità, sul mancato accoglimento dei chiarimenti forniti (ottavo comma); la ripartizione dell'onere probatorio¹⁰⁰ nei termini già delineati dalla giurisprudenza ed in base ai quali grava sull'amministrazione “l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3” (nono comma)¹⁰¹; la non iscrivibilità a ruolo del tributo se non dopo la sentenza di primo grado (decimo comma); per i soggetti diversi dai destinatari dell'accertamento, la possibilità di “chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria” (undicesimo comma).

Ai fini del presente studio meritano attenzione gli ultimi due commi dell'art. 10-*bis*, la decorrenza temporale della nuova disciplina individuata a far data dal primo ottobre 2015¹⁰²

⁹⁸ IBIDEM, pag. 110.

⁹⁹ Si tratta dell'interpello antielusivo di cui all'art. 11, primo comma, lett. c) del D.lgs. 128/2015.

¹⁰⁰ Sul tema di rinvia a CORRADO OLIVA C., *L'abuso del diritto in ambito tributario tra onere di allegazione e onere della prova*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 379.

¹⁰¹ I commi da sei a nove “recano speciali regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'amministrazione finanziaria e a salvaguardare il diritto alla difesa del contribuente [...] Dalla lettura sistematica risulta anche che il procedimento ivi delineato costituisce l'unica modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato”. Così la *Relazione governativa*, cit., pag. 8 ss.

¹⁰² Ai sensi dell'art. 1, quinto comma, del D. Lgs. 128/2015, “le disposizioni dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”. Sul punto si veda Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272, in *Corr. trib.*, 44/2015, pag. 4362, con nota di FRANSONI G., *La “multiforme” efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale*, nonché in *Dir. pen. cont.*, 09 ottobre 2015, con nota di MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*. Sul piano del diritto penale, la sentenza riveste particolare importanza per l'affermazione della retroattività della norma penale più favorevole: “l'inapplicabilità della statuizione d'irrelevanza penale delle operazioni abusive anche alle operazioni abusive poste in essere prima della data del 1 ottobre 2015 per le quali sia stato già notificato il relativo atto impositivo comporterebbe una duplice violazione dell'art. 117 Cost., primo comma, Cost. [per il contrasto] innanzitutto con l'art. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici adottato a New York il 16.12.1966, ratificato dall'Italia con la legge 25.10.1977, n. 881, [...] laddove statuisce che “se, posteriormente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne” [nonché] con l'art. 7 della CEDU, così come interpretato dalla Corte EDU nella sentenza della Grande Camera del 17.09.2009 (ric. n. 10249/03, SCOPPOLA contro Italia). Ed infatti, la Corte di Strasburgo ha espresso l'avviso che tale disposizione sancisce non solo “il principio della irretroattività delle leggi penali più severe, ma anche, e implicitamente, il principio della retroattività della legge penale meno severa”. Su tale norma transitoria si veda altresì LANZI A., *Il flebile incrocio tra illuminismo, legalità e diritto penale dell'economia*, in *Ind. pen.*, 1/2016, pag. 7.

nonché le definizioni di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” e di “mezzi fraudolenti” di cui all’art. 1, lettere rispettivamente g-bis e g-ter, del D.Lgs. 74/2000¹⁰³

Al dodicesimo comma, la disposizione prevede che “in sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”. Essa “conferma che la disciplina dell’abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare l’evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l’ordinamento già offre”¹⁰⁴. Tale disposizione non è altro che il più recente indicatore normativo¹⁰⁵ sulla differenza ontologica che intercorre tra evasione ed elusione¹⁰⁶, tradizionalmente affermata dalla dottrina per la quale l’elusione è “un comportamento realizzato alla luce del sole, senza occultamenti della materia imponibile, senza atti simulati”, caratterizzanti invece l’evasione¹⁰⁷. Ribadire questa distinzione non è mero esercizio dottrinale perché ad essa conseguono gli effetti della scelta legislativa¹⁰⁸, contenuta al tredicesimo ed ultimo comma, dell’indifferenza del diritto penale di fronte all’elusione fiscale e della sua rilevanza sanzionatoria sul piano meramente amministrativo: ogni tentativo di mantenere l’abuso del diritto nell’area del penalmente rilevante deve allora ritenersi errato sul piano tanto concettuale¹⁰⁹, perché definisce elusione

¹⁰³ Lettere aggiunte dall’art. 1, comma 1, lett. d), del D. Lgs. 24.09.2015, n. 158, di revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’art. 8, comma 1, della legge 11.03.2014, n. 23.

¹⁰⁴ In questi termini la *Relazione governativa*, cit., pag. 10.

¹⁰⁵ A titolo esemplificativo si richiama l’attenzione sul D.L. 04.07.2006, n. 223, il cui art. 35 è rubricato “misure di contrasto dell’evasione e dell’elusione fiscale”, nonché sulla citata legge 23/2014 il cui art. 8 ha delegato al Governo la “revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti [individuando i] confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie”.

¹⁰⁶ Nello stesso senso MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012, pag. 178, per i quali “l’essenza del fenomeno elusivo (quale *species* del *genus* abuso del diritto) consiste non nel contrasto dello stesso con uno specifico divieto normativo, bensì nella sua contrapposizione rispetto al fine che aveva avuto di mira il legislatore, elusione ed illecito finiscono per essere concetti strutturalmente diversi”.

¹⁰⁷ Così TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 242, per il quale “l’elusione, insomma, è posta in essere con strumenti leciti, mentre l’evasione appartiene all’area dell’illecito”. In senso conforme FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull’errata commistione di simulazione ed elusione nell’onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, cit., pag. 349, nonché FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 1/2011, pag. 13.

¹⁰⁸ La scelta legislativa si presenta come un argine alla “creatività giudiziale e soprattutto a una politica del diritto a trazione giudiziale”. Si richiamano le pertinenti le riflessioni di TARELLO per cui “tra le principali cause dell’aumento del potere del giudice, potere qui soprattutto inteso come la possibilità e la capacità di incidere direttamente sulle modificazioni del diritto, vi è la struttura del sistema giuridico oggettivo, cioè il modo in cui l’ordinamento è fatto [nonché] le deleghe da parte del legislatore”. Così BESSONE M. (a cura di), *Sullo stato dell’organizzazione giuridica. Intervista a Giovanni TARELLO*, Bologna, 1979, richiamato in GRONDONA M., *Il problema dell’abuso tra tecnica e politica del diritto*, cit., pag. 182.

¹⁰⁹ È illuminante l’avvertenza della Suprema Corte a non “confondere il riferimento alla natura “artificiosa” dell’operazione negoziale che potrebbe essere intesa per “fraudolenza” della medesima, atteso che la stessa Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, al punto 4, nel prevedere che “per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell’ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l’elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all’Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi”, esortava ad includere la seguente clausola nella legislazione

quella che è invece evasione¹¹⁰, quanto giuridico perché deforma il tipo legale con effetto analogico *in malam partem*".

Il tema della clausola generale antielusiva merita un ultimo accenno per registrare il salto qualitativo del contributo dell'Unione europea. Quattro anni dopo la raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE è stata infatti adottata la Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno¹¹¹, il cui articolo 6 rubricato "norma generale antiabuso"¹¹².

nazionale: "Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica", donde è evidente che l'artificialità - come chiarito dal successivo punto. 4.4. della medesima Raccomandazione - è intesa come "mancanza di sostanza commerciale", ossia proprio nel senso oggi voluto dal legislatore nazionale con la previsione dell'art. 10-bis, che, al comma 2, lett. a), definisce come "operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali)". Così Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 3/2015, pag. 657, con nota di TREGLIA S., *Il "nuovo" abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10-bis, l. 212 del 2000, c.d. Statuto del contribuente*, nonché in Cass. pen., 3/2016, pag. 941, con nota di URBANI F., *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*

¹¹⁰ Significativo, sul punto, il passaggio della medesima sentenza 40272/2015 per la quale, operata la scelta dell'irrelevanza penale dell'elusione, "rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici [...] - operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione".

¹¹¹ Disponibile su www.eur-lex.europa.eu. La crisi economica mondiale degli ultimi anni ha richiamato l'attenzione sulla lotta alla pianificazione fiscale aggressiva ritenuta causa di forti distorsioni alla concorrenza e sperequazioni fiscali che riducono il benessere delle popolazioni. Per fronteggiare tali pratiche, nel rapporto finale "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS), l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) ha individuato le misure che gli Stati dovrebbero adottare nel contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva attuata dalle multinazionali per erodere la base imponibile nei Paesi in cui operano e traslare i profitti in Stati a fiscalità privilegiata. Nel preambolo della Direttiva risulta che "(1) Le attuali priorità politiche nella fiscalità internazionale evidenziano la necessità di assicurare che l'imposta sia versata nel luogo in cui gli utili e il valore sono generati. È pertanto fondamentale ristabilire la fiducia nell'equità dei sistemi fiscali e consentire ai governi di esercitare effettivamente la loro sovranità fiscale. Questi nuovi obiettivi politici sono stati tradotti in raccomandazioni di azioni concrete nel quadro dell'iniziativa contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS) dell'OCSE. [...] (2) Le relazioni finali sulle 15 azioni dell'OCSE contro il BEPS sono state pubblicate il 05.10.2015. Tali risultati sono stati accolti con favore dal Consiglio nelle sue conclusioni dell'08.12.2015, nelle quali [si] ritiene che le direttive dell'UE debbano essere, se del caso, lo strumento preferenziale per l'attuazione delle conclusioni dell'OCSE sul BEPS a livello dell'UE. È essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno che gli Stati membri attuino come minimo i loro impegni in materia di BEPS e, più in generale, prendano provvedimenti per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione nell'Unione [...] Infine, misure nazionali di attuazione che seguono una linea comune in tutta l'Unione fornirebbero ai contribuenti la certezza giuridica della compatibilità di dette misure con il diritto dell'Unione".

¹¹² Ai sensi dell'art. 6 della Direttiva (UE) 2016/1164 "1. Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. 2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica. 3. Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale".

2.4. La sanzionabilità dell'elusione fiscale: profili amministrativi e di diritto penale.

Prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* l'accennata caratteristica dell'elusione, che evita il sorgere del presupposto e non lo occulta, come invece accade nell'evasione, poneva il quesito sulla sanzione da applicare alle condotte integranti non già una violazione diretta delle disposizioni tributarie, ma l'aggiramento della loro finalità.

Anche nell'elusione fiscale il contribuente versa un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta ponendosi quindi un problema di "fedeltà" della dichiarazione. Tuttavia, diversamente da quanto si verifica nell'evasione, la minore imposta è qui commisurata ad una fattispecie rilevante che il contribuente non ha mai posto in essere, ma che l'Amministrazione finanziaria ritiene avrebbe dovuto realizzare¹¹³.

Se l'elemento che accomuna evasione ed elusione è il versamento di una minore imposta, l'affermazione che "l'elusione tributaria non costituisce un problema di percorsi, bensì di risultati"¹¹⁴ consente d'introdurre una differenza tra illecito amministrativo e reato e descrivere soltanto quest'ultimo come illecito modale o da modalità di lesione¹¹⁵, con tutte le conseguenze sulle tecniche di normazione da adottare¹¹⁶: sul piano del diritto penale, infatti, considerare equivalente una dichiarazione "sottomanifestante"¹¹⁷ la capacità contributiva significa non curarsi della necessaria tipicità del fatto e, per essa, del rispetto della tassatività quale corollario del principio di legalità.

¹¹³ Secondo BEGHIN M., *Elusione e abuso del diritto*, in *Treccani, Diritto on line*, 2014, "l'elusione risponde a un modello di tassazione "differenziale". Il contribuente realizza, in concreto, l'operazione che potremmo chiamare "elusiva", ma l'Amministrazione finanziaria manda a tassazione, attraverso il proprio provvedimento impositivo, un'altra operazione: si tratta dell'operazione "elusa", vale a dire quella che il contribuente, nel ricercare il percorso per lui più favorevole, si è guardato bene dal realizzare".

¹¹⁴ In questi termini ID., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2009, pag. 412, per cui quel che conta è che il "risultato sia effettivamente conseguito e che esso possa reputarsi in contrasto rispetto al sistema fiscale di riferimento".

¹¹⁵ Così GALLO M., *L'elemento oggettivo del reato. Appunti di diritto penale*, Torino, 1963, pag. 9. Si veda anche DE VERO G., *Corso di diritto penale*, Torino, 2012, pag. 393, per il quale "l'offesa dell'interesse da tutelare appare [al legislatore] meritevole di sanzione penale solo in quanto sia mediata, veicolata da una determinata modalità di condotta, che egli appunto selezione ed eleva al rango di elemento costitutivo del reato. Evidentemente tale modalità di lesione si presenta a giudizio del legislatore come portatrice di un coefficiente di disvalore distinto, che, innestandosi sul disvalore prioritario espresso dall'offesa del bene giuridico, lo modula e lo restringe rendendolo infine "meritevole di pena".

¹¹⁶ Sul tema si rinvia a BRICOLA F., *Tecniche di tutela penale e tecniche alternative di tutela*, in DE ACUTIS M.-PALOMBARINI G. (a cura di), *Funzioni e limiti del diritto penale. Alternative di tutela*, Padova, 1984, pag. 67 ss., per il quale "gli artt. 25 (2° e 3° comma) e 27 Cost. fissano principi e criteri esclusivamente riferibili alla tecnica di tutela (penale) che ruota attorno alla pena detentiva o, comunque, alla sanzione restrittiva della libertà personale [perché, in caso contrario], il riferimento alla "rieducazione" non avrebbe alcun senso se tali articoli avessero un terreno di espansione più ampio verso tecniche sanzionatorie di tipo diverso".

¹¹⁷ Si rinvia a DI SIENA, *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa*, cit., pag. 198, per il quale "affermare che l'elusione pone capo ad una dichiarazione sottomanifestante (*recte* infedele) costituisce un'ovvietà. La differenza fra evasione ed elusione, infatti, non risiede nella conclusione della sequenza accertativa ma nella sostanza dei fenomeni di riferimento e nel differente iter da esperire per giungere a tale conclusione".

La questione della sanzionabilità dell'elusione fiscale presuppone l'inquadramento del previgente art. 37-*bis* tra le norme a carattere sostanziale ovvero procedimentale, a seconda che la disposizione s'intendesse rivolta, alternativamente, al contribuente oppure all'Amministrazione finanziaria¹¹⁸.

Con la premessa che il carattere "sostanziale" di una disposizione comporta che il contribuente debba tenerne conto nel predisporre la propria dichiarazione, secondo questo orientamento l'art. 37-*bis* obbligava il contribuente a dichiarare "le operazioni eluse (operazioni, queste, mai poste in essere), in luogo delle operazioni elusive (le uniche operazioni che il contribuente avesse in concreto realizzato)"¹¹⁹, astenendosi dall'uso distorto di strumenti giuridici per ottenere vantaggi tributari indebiti perché tale comportamento integra un illecito sanzionabile. Sulla ritenuta natura sostanziale della disposizione si è quindi sviluppata la prassi giudiziaria per la quale dal disconoscimento dell'indebito risparmio d'imposta in forza di disposizioni antielusive¹²⁰ può derivare una responsabilità in termini di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione¹²¹. In realtà, l'art. 37-*bis* non prevedeva in capo al contribuente un simile obbligo ed attribuiva invece all'Amministrazione finanziaria il potere di disconoscere i vantaggi tributari derivanti da operazioni che, in quanto elusive, le erano inopponibili: dalla ritenuta natura procedimentale

¹¹⁸ A favore della natura sostanziale della disposizione si segnalano NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1/1998, pag. 503, nonché GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2/2001, pag. 321; per la natura procedimentale, propendono ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pag. 462; DEL FEDERICO L., *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giust. trib.*, 2007, pag. 284, nonché, da ultimo, LUPI R.-STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva* (nota a Cass. civ., Sez. Unite, sentenze 23.12.2008, n. 30055, 30056 e 30057), in *Corr. trib.*, 6/2009, pag. 403, per i quali "il disconoscimento (dei vantaggi fiscali) non può che operare in sede di accertamento, essendo inconcepibile che lo stesso avvenga in sede di autodeterminazione del tributo (il che, per inciso, vale ad escludere la sanzionabilità dell'elusione sul piano amministrativo e penale)".

¹¹⁹ Così BEGHIN M., *Elusione e abuso del diritto*, in *Treccani, Diritto on line*, il quale non condivide la tesi della connotazione sostanziale sulla base di argomenti di ordine testuale nonché sistematico, tra i quali la considerazione che l'art. 37-*bis* è collocato nel D.P.R. 600/1973, nel titolo dedicato ad "accertamenti e controlli" e non già nel Testo unico di cui al D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

¹²⁰ Sulle ipotesi antielusive si rinvia a CRISTOFORI G., *Il fenomeno della "esterovestizione" fiscale delle società*, in BORSARI R. (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, pag. 105; MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in ID (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione ed abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, pag. 277; RAMPONI L., *Transfer pricing e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1-2/2009, pag. 231; STEVANATO D., *Il "transfer pricing" tra evasione ed elusione* (nota a Cass. civ., Sez. V, sentenze 13.07.2012, n. 11949 e 27.02.2013, n. 4927), in *Riv. giur. trib.*, 4/2013, pag. 310.

¹²¹ Il riferimento principale è Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739, *cit.* Si veda anche Sez. III, sent. 27.02.2014, n. 17299, in *Quot. giur.*, 2014, con nota di AMATO G., *Omissioni fiscali e società esterovestite*, per cui l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione è penalmente rilevante ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 74/2000, sussiste se detta società abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi.

della disposizione discende che la dichiarazione dei redditi del soggetto che pone in essere operazioni elusive non può considerarsi infedele. L'unica conseguenza normativamente prevista sarebbe il disconoscimento del vantaggio fiscale indebito cui consegue la tassazione "determinata in base alle disposizioni eluse", non essendo irrogabili sanzioni in assenza di una base normativa espressa.

Ancor prima di considerare la natura sostanziale o procedimentale dell'art. 37-bis, il rispetto del principio di legalità previsto in materia penale dagli artt. 25, secondo comma, della Costituzione e 1 c.p. nonché, per le sanzioni amministrative tributarie, dall'art. 3 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, avrebbe dovuto escludere la sanzionabilità delle operazioni elusive, conformemente alle indicazioni della sentenza HALIFAX per cui "la constatazione della esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco" (par. 93). Tuttavia, secondo la Suprema Corte¹²², tale fondamento normativo "chiaro ed univoco" era ravvisabile proprio nell'art. 37-bis in base al quale, nel disconoscere il vantaggio fiscale indebito, l'Amministrazione finanziaria emette un avviso di accertamento le cui conseguenze sono anche sanzionatorie, come previsto all'art. 1, secondo comma, del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471¹²³: "da tale disposizione si evince che la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano "indebite", aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37-bis, comma 1. In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento".

Se la giurisprudenza tributaria impiegava promiscuamente le nozioni di elusione ed abuso del diritto per disconoscere i vantaggi fiscali indebitamente ottenuti e legittimare le sanzioni amministrative in base al "differenziale d'imposta", in materia penale tributaria "le

¹²² Cass. civ. Sez. V, 30.11.2011, n. 25537, in *Riv. giur. trib.*, 2/2012, pag. 107 ss., con nota di DAMI F., *La condotta elusiva deve essere sanzionata pur nel rispetto dei principi generali*. Si veda la posizione critica, tra gli altri, di CORDEIRO GUERRA R., *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 10/2009, pag. 771, per cui "il modo davvero perentorio nel quale vengono predicate la diretta riconducibilità del divieto di abuso all'art. 53 Cost. e l'irrelevanza dell'esistenza di una riserva di legge in materia (art. 23 Cost.) non bastano certo a convincere della bontà di tali affermazioni; tuttavia, proprio i termini assiomatici delle argomentazioni utilizzate lasciano pensare che le Sezioni Unite non intendano prendere in considerazione diverse conclusioni esegetiche". Si veda anche LUNGHINI G., *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 9/2006, pag. 657 ss.

¹²³ Il riferimento è all'art. 1, secondo comma, del D. Lgs. 18.12.1997, n. 471, a norma del quale "se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte".

strade del generale divieto di abuso del diritto e delle condotte elusive rilevanti *ex art. 37-bis* prendevano direzioni ben diverse”¹²⁴.

Premesso che la disciplina normativa in materia di elusione, esaminata in prospettiva penalistica, non sembrava porre problemi in relazioni ai reati di dichiarazione fraudolenta in quanto “l’elusione, per la sua caratteristica di non comportare un’*immutatio veri*”¹²⁵, non si prestava infatti ad essere ricondotta a tali reati¹²⁶, prima dell’entrata in vigore del citato art. 10-bis, tredicesimo comma, la giurisprudenza di legittimità riteneva possibile ricondurre all’evasione penalmente rilevante ai sensi del D.Lgs. 74/2000 le ipotesi di elusione tipizzate dal citato art. 37-bis, terzo comma, e dalle altre disposizioni antielusive particolari, negando ogni rilevanza penale al generale divieto di abuso del diritto. In quest’ambito, infatti, “non può affermarsi l’esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva”¹²⁷.

L’orientamento si è poi compiutamente¹²⁸ manifestato nella sentenza “*Dolce e Gabbana*” con l’affermazione dell’idoneità dell’elusione ad integrare i delitti di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione al superamento delle previste soglie di imposta evasa, sulla base di un duplice dato letterale e nel (ritenuto) rispetto della condizione

¹²⁴ In questi termini BOSI M., *La rilevanza penale dell’abuso del diritto*. Atti del VI seminario di formazione interdottorale di diritto e procedura penale “Giuliano Vassalli” organizzato dall’ISISC. Noto (SR), 18-20.09.2015, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2016, pag. 58.

¹²⁵ Così GALLO F., *Rilevanza penale dell’elusione*, cit., pag. 321.

¹²⁶ Si veda ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall’art. 1*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell’economia*, cit., pag. 623.

¹²⁷ Così Cass. pen., Sez. II, 28.02.2012, n. 7739, cit., pag. 451, con nota di GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, nonché in *Riv. giur. trib.*, 5/2012, pag. 385, con nota di BASILAVECCHIA M., *Quando l’elusione costituisce reato*; in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 4/2011, pag. 865, con nota di FLORA G., *Perché l’“elusione fiscale” non può costituire reato*; in *Dir. pen. proc.*, 7/2012, pag. 863, con nota di VENEZIANI P., *Elusione fiscale, esterovestizione e dichiarazione infedele*. In senso conforme, Sez. III, 18.03.2011, n. 26723 in *Corr. trib.*, 36/2011, pag. 2937, con nota di CORSO P., *Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità?*; 03.05.2013, n. 19100, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2013, pag. 325, con nota di GIACOMETTI T., *La Cassazione torna sulla rilevanza penale dell’elusione fiscale*; 31.07.2013, n. 33187, in *Cass. pen.*, 4/2015, pag. 1431, con nota di STAMPACCHIA E., *Bada di non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l’ombra*; Sez. feriale, 01.08.2013, n. 35729, in *Boll. trib.*, 23/2013, pag. 1771, con nota di SOANA G., *Frode carosello in materia di imposte dirette e responsabilità penale di soggetti diversi dal dichiarante*; Sez. IV, 23.01.2015, n. 3307 in *Leggi d’Italia*.

¹²⁸ In precedenza si veda Cass. pen., Sez. III, sent. 07.07.2011, n. 26723, in *Società*, 9/2011, pag. 1108, con nota di GABELLI M., *Il fumus del reato di dichiarazione infedele non è escluso in caso di elusione*, nonché in *Riv. giur. trib.*, 10/2011, pag. 854, con nota di MARCHESELLI A., *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*. Nell’occasione, per la Suprema Corte “il giudice del merito ha motivatamente ritenuto che sussiste il *fumus* di una dichiarazione infedele, perché in essa sono stati esposti elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo. Questa conclusione non è contraddetta dalla circostanza che potrebbe trattarsi di una condotta elusiva [...] Ed invero, a parte il rilievo che il carattere elusivo potrà essere meglio accertato in sede di cognizione, ciò non toglie che, secondo la adeguatamente motivata valutazione del giudice del merito [...] la suddetta condotta, essendosi risolta in atti e negozi non opponibili alla amministrazione, avrebbe comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non sono stati esposti nel loro ammontare effettivo”.

di tassatività. In estrema sintesi, rinviando l'approfondimento critico al successivo capitolo, per la Suprema corte le condotte elusive corrispondenti alle ipotesi tassativamente previste dagli artt. 37, terzo comma, e 37-bis, terzo comma, del D.P.R. 600/1973 assumono rilevanza penale perché depongono in tale direzione tanto l'art. 1, lett. f), del d.lgs. 74/2000, che fornisce una nozione di imposta evasa così ampia da ricomprendere anche l'imposta elusa, quanto l'art. 16 del medesimo decreto in forza del quale "non dà luogo a fatto punibile la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio assenso": secondo un'argomentazione *a contrario*, la Suprema Corte ha quindi ritenuto punibile la condotta di chi non si è uniformato al parere antielusivo¹²⁹.

Una volta chiariti il contenuto ed il rapporto tra elusione fiscale ed abuso del diritto ed individuati i termini della controversa questione sulla sanzionabilità¹³⁰, l'introduzione dell'art. 10-bis era indispensabile per chiarire i contorni della figura, rispondere alle esigenze di certezza ed affidamento tutelate dallo Statuto del contribuente. La nuova disciplina rappresenta "una puntuale presa di posizione da parte del legislatore [ed] il tenore letterale del criterio di delega attesta in modo sufficientemente chiaro che il legislatore delegante non ha inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria delle fattispecie elusive". Il riferimento dell'art. 8 della legge delega alla

¹²⁹ Sul punto è stato rilevato come il tentativo della Relazione governativa al D. Lgs. 74/2000 di tranquillizzare l'interprete affermando che la disposizione di cui all'art. 16 è "unicamente di favore per il contribuente [...]" e non può in alcun modo essere letta, per così dire, a rovescio ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimette alla preventiva valutazione dell'organo consultivo", non valeva a fugare i dubbi: infatti, "l'art. 16, dichiarando non punibile il contribuente che ha ottenuto un parere in sede di interpello", sembrava "suggerire proprio l'opposto di ciò che diceva la relazione e cioè che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, potesse "avere rilevanza penale se [...] riconducibile alla fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4". Così ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, cit., pag. 657.

¹³⁰ Sul tema si rinvia a BORSARI R., *Abuso del diritto e rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in ID (a cura di), *Diritto penale, creatività e co-disciplinarietà*, Padova, 2013, pag. 232; COLLI VIGNARELLI A., *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Boll. trib.*, 9/2009, pag. 677; CONSULICH F., *La scriminante sfigurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione? Il caso dei reati fiscali*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1/2014, pag. 1 ss.; DE SANTIS G., *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale* (nota a Trib. Catania, Sez. V, ord. 27.11.2014), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015, pag. 395; DELL'OSSO A.M., *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 03.05.2013, n. 19100, in *Dir. pen. proc.*, 1/2014, pag. 84; DI SIENA M., *La sanzionabilità penale dell'elusione fiscale alla luce delle più recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2010, pag. 51 ss.; FLICK G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 4/2011, pag. 465 ss.; ID., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?* in *Giur. comm.*, 2/2012, pag. 177 ss.; LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco COPPI*, Torino, 2011, pag. 485 ss.; ID., *I riflessi penali dell'elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Ind. pen.*, 1/2012, pag. 7; MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, pag. 421 ss.; SCREPANTI S., *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative e penali*, in *Rass. trib.*, 2/2011, pag. 413 ss.

“individuazione dei confini” tra evasione ed elusione dimostra come il legislatore delegante abbia chiaramente avvertito l’esigenza di una graduazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne aggirano la *ratio*”¹³¹ comminando, nel rispetto del principio di sussidiarietà, la sanzione penale soltanto alle prime e quella amministrativa alle seconde.

Secondo la Relazione governativa “l’esclusione della punibilità dell’abuso del diritto con sanzioni penali è la conseguenza della definizione che l’art. 5 della legge delega dà dell’abuso. Si è visto infatti che tale definizione, per un verso, postula l’assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili a paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza; per altro verso, imprime alla disciplina dell’abuso caratteri di residualità rispetto agli strumenti di reazione previsti dall’ordinamento tributario”¹³².

Quale garanzia di coerenza del sistema, ulteriori conferme del carattere residuale dell’abuso del diritto e della non punibilità dell’elusione fiscale¹³³, affermati rispettivamente nei citati commi 12 e 13 dell’art. 10-*bis*, nonché della più volte affermata differenza ontologica rispetto all’evasione, si rilevano all’art. 1 del D.Lgs. 74/2000 a norma del quale devono intendersi per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti” (lett. g-*bis*) e per “mezzi fraudolenti, le condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà” (g-*ter*)¹³⁴.

¹³¹ Sul punto è stato opportunamente rilevato che pur se l’assenza di violazione di specifiche disposizioni tributarie caratterizzava già il concetto di elusione ricavabile dall’art. 37-*bis*, D.P.R. 600/1973, ed anzi ne rappresentava l’essenza, valendo a distinguere tale fenomeno dall’evasione, la giurisprudenza tendeva a parlare di elusione anche nel caso di diretta violazione di norme tributarie aventi semplicemente “*ratio* antielusiva”. Nella sentenza 40272/2015, *cit.*, prima pronuncia in cui la Suprema Corte ha fatto applicazione della nuova disciplina, è stato infatti rimarcato come rimanga “impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)”. Così ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, *cit.*, pag. 664, per il quale “la precisazione appare corretta, sempre che il riferimento a “disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive” venga letto come relativo alla disciplina di carattere sostanziale, volta cioè a disciplinare i tributi, e per la quale la finalità antielusiva rappresenta tutt’al più la *ratio* ispiratrice. È infatti sempre “dietro l’angolo” il pericolo di sovrapporre e confondere i concetti di elusione ed evasione”.

¹³² Così la Relazione governativa, *cit.*, pag. 11, per cui “resta impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione”.

¹³³ Si veda ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, *cit.*, pag. 662.

¹³⁴ Si ricorda che tali lettere sono state aggiunte dall’art. 1 del D. Lgs. 24.09.2015, n. 158, recante la revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’art. 8, primo comma, della legge 23/2014 a norma del quale il Governo è stato delegato, tra l’altro, ad individuare “i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di

Il tema dell'abuso del diritto rappresenta un banco di prova per la tenuta del sistema del diritto penale liberale e la materia tributaria ha avuto il merito di destare nuovamente l'attenzione sui riflessi che tale figura esercita sulla materia penalistica. A ben vedere, tali riflessi non investono soltanto il fatto tipico, il rispetto del principio di legalità nella duplice accezione costituzionale e convenzionale e, conseguentemente, il rapporto tra legge e giudice; riguardano l'antigiuridicità nella misura in cui dal disconoscimento di un diritto, elisa la sua efficacia scriminante, può sorgere una responsabilità penale per un fatto tipico ed antigiuridico, nonché la colpevolezza la quale "più che completare, costituisce il secondo aspetto del principio, garantistico, di legalità, vigente in ogni Stato di diritto"¹³⁵. In quest'ultima prospettiva, infatti, se alla diversa interpretazione di un elemento della fattispecie consegue una più o meno ampia portata applicativa, la norma penale non funge più da guida al comportamento del cittadino che non possibilità di scegliere fra il lecito e l'illecito¹³⁶.

Ciascuno di tali profili sarà approfondito nei successivi capitoli.

evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie". Per l'approfondimento si vedano ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall'art. 1, cit.*, pag. 645; GAMBOGI G., *La riforma dei reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, pag. 10, e LUNGHINI G., *Art. 1. Definizioni*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari, cit.*, pag. 19.

¹³⁵ In questi termini Corte costituzionale, sentenza 24.03.1988, n. 364, in *Foro It.*, 1/1988, pag. 1385, con nota di FIANDACA G., *Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: "prima lettura" della sentenza n. 364/1988*; in *Leg. pen.*, 1988, pag. 448, con nota di PADOVANI T., *L'ignoranza inevitabile sulla legge penale e la declaratoria d'incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.*; in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1988, pag. 686, con nota di PULITANÒ D., *Una sentenza storica che restaura il principio di colpevolezza*.

¹³⁶ Così LANZI A.-PUTINATI S., *Istituzioni di diritto penale dell'economia*, Milano, 2007, pag. 18.

Capitolo terzo

Il lessico della legalità nello Stato costituzionale di diritto.

L'abuso del diritto tra diritto penale ed intangibilità del tipo legale.

Sommario: **3.1.** Il lessico della legalità. Uno sguardo diacronico sul parallelismo tra forme di Stato, legge e contenuti del bene giuridico. **3.2.** Lo Stato di diritto tra i significati del principio di legalità e le nozioni di reato. **3.3.** Il costituzionalismo penale nel pensiero di Franco BRICOLA e la funzione critica del bene giuridico. **3.4.** La forza normativa del tipo ed i fatti offensivi non conformi al tipo legale. La tipicità quale garanzia dal potere giudiziario. **3.5.** La sentenza “*Dolce e Gabbana*” tra eterointegrazione del tipo legale con effetti analogici *in malam partem* e (perdurante) erronea commistione di evasione ed elusione. **3.6.** Crisi della riserva di legge e legalità penale europea: limiti costituzionali all’equiparazione tra diritto giurisprudenziale e legge.

3.1. Il lessico della legalità. Uno sguardo diacronico sul parallelismo tra forme di Stato, legge e contenuti del bene giuridico.

Il lessico è “l’insieme di parole per mezzo delle quali i membri di una comunità linguistica comunicano tra loro”. Un suo carattere distintivo è l’essere un sistema aperto in continua evoluzione: “nascono parole nuove, altre cadono in disuso o modificano il loro significato, alcune vengono importate da altre lingue”¹.

Per gli aspetti in comune con l’adattamento di questo prestito linguistico, l’espressione “lessico della legalità” rivela subito, alla comunità dei giuristi, il contenuto delle riflessioni che saranno affrontate; ai penalisti, in particolare, manifesta anche la distanza concettuale di una metafora che, per le caratteristiche del suo continuo divenire, è inconciliabile con le aspettative del principio di legalità², certamente inteso nella sua accezione costituzionale. Accennare i tratti salienti dell’evoluzione di tale principio e, per le rilevanti affinità

¹ LANDONI E., *Il lessico italiano oggi*, in *Rass. it. di linguistica applicata*, 1-2/2003, pag. 307.

² Sul tema si veda BRICOLA F., *Legalità e crisi: l’articolo 25, 2° e 3° comma, Cost. rivisitato alla fine degli anni ’70*, in *Quest. crim.*, 1980, pag. 179; CATTANEO M.A., *Illuminismo e legislazione*, Milano, 1966; PAGLIARO A., *Legge penale* (voce), in *Enc. dir.*, XXIII, 1973, pag. 1040; PALAZZO F., *Legge penale* (voce), in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1993, vol. VIII, pag. 346; SPASARI M., *Diritto penale e Costituzione*, Milano, 1966; VASSALLI G., *Nullum crimen, nulla poena, sine lege*, in *Dig.*, VIII, 1994, pag. 278.

concettuali, delle forme di Stato e delle funzioni del bene giuridico³, richiede un'indagine storico-filosofica su alcuni aspetti del diritto costituzionale e di quello penale: se “fare storia significa, in realtà, ricreare le attese del passato, e verificare se, e fino a che punto, esse siano state soddisfatte⁴”, tale indagine è volta a riscontrare quali sono e se hanno trovato soddisfazione le aspettative del principio di legalità che svolge un ruolo fondamentale nell'ordinamento penale.

Uno sguardo d'insieme sull'accennato parallelismo tra forme di Stato e legge prende avvio dalle origini dello Stato moderno, indissolubilmente legate al tramonto del particolarismo medievale ed all'avvento delle monarchie assolute⁵ nelle quali ogni potere è accentrato in un'unica autorità, immedesimata nello Stato, superiore alla legge e che non riconosce autorità sovraordinate. L'impianto teorico dell'assolutismo è quello delineato nel Leviatano⁶, opera del 1651 in cui il filosofo inglese Thomas HOBBS⁷ “intercetta soggetti storici e dinamiche politiche (l'individuo, il popolo, la sovranità dello Stato, e i loro nessi: il contratto, la rappresentanza, la legalità) che si rivelano gli assi di lungo periodo della modernità politica, gli assiomi della nuova filosofia politica che trovano realizzazione nelle costituzioni continentali”⁸.

³ Sul tema si vedano ANGIONI F., *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, Milano 1983; ANTOLISEI F., *Il problema del bene giuridico*, in *Scritti di diritto penale*, Milano, 1955; BRICOLA F., *Diritto penale e oggetto di tutela*, in *Studi in memoria di Giacomo Delitala*, I, Milano, 1984, pag. 101; FIANDACA G., *Il “bene giuridico” come problema teorico e come criterio di politica criminale*, in MARINUCCI G.-DOLCINI E. (a cura di), *Diritto penale in trasformazione*, Milano, 1985, pag. 139; MUSCO E., *Bene giuridico e tutela dell'onore*, Milano, 1974, pag. 131; PALAZZO F.C., *I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1992, pag. 453; STELLA F., *La teoria del bene giuridico e i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, ivi, 1/1973, pag. 3.

⁴ Così ALINEI M., *Dante rivoluzionario borghese: Per una lettura storica della Commedia*, Velletri, 2015, pag. 9.

⁵ Sul tema VIGNUDELLI A., *Diritto costituzionale*, Torino, 2010, pag. 125 ss., ricorda che “l'idea di Stato nasce per creare un'autorità politica capace di ricomporre una situazione di conflitto ormai fuori controllo, affermando, nel contempo, la propria indipendenza rispetto alla pretesa di universalità espressa dalla Chiesa e dall'Impero. [...] La condizione di profonda precarietà della popolazione europea durante l'età feudale spinse i paesi europei, tra il XIV e XV secolo, ad accentrare il potere politico nelle mani di un'unica autorità sovrana, superando, così, il particolarismo medievale e dando vita al c.d. Stato (nazionale) assoluto ove l'assolutismo esprime il potere del sovrano sovraordinato a qualsiasi altro e per tanto non controllato”.

⁶ Il Leviatano è l'animale del caos primitivo, il cui nome ricorre nel testo ebraico della Bibbia [Giobbe, 40,25: “Puoi tu pescare il Leviatan con l'amo e tener ferma la sua lingua con una corda [...]?”]. Secondo MORABITO P.M., *La strategia visuale di Hobbes. A margine di un libro di Horst Bredekamp*, Bologna, 2010, pag. 9, nota 10, HOBBS credeva di poter utilizzare questa immagine mitica “soltanto richiamandosi al suo senso espressivo e figurale, ma, nel richiamare quel simbolo antichissimo, egli ha, in un certo senso, risvegliato la sua forza dormiente”.

⁷ Per BOBBIO N., *Thomas Hobbes*, Milano, 2004, pag. 111, “HOBBS appartiene, di fatto, alla storia del diritto naturale: non vi è trattazione intorno alla storia del pensiero giuridico e politico che non menzioni ed esamini la sua filosofia, come una delle espressioni tipiche della corrente giusnaturalistica. D'altra parte, HOBBS appartiene, di diritto, alla storia del positivismo giuridico: la sua concezione della legge e dello stato è un'anticipazione, davvero sorprendente, delle teorie positivistiche del secolo scorso, nelle quali culmina la tendenza antigiusnaturalistica”.

⁸ In questi termini GALLI C., *All'insegna del Leviatano. Potenza e destino del progetto politico moderno*. Introduzione a HOBBS T., *Leviatano*, trad. di MICHELI G., Milano, 2011, pag. V, il quale rileva significativamente che il destino dell'opera “sta scritto nella sua data di pubblicazione, il 1651 (nell'edizione inglese), cioè a ridosso dei trattati di Westfalia (1648 e 1649) che chiudono in Europa l'età delle guerre civili

Per meglio comprendere il rapporto che intercorre fra Stato e legge, tra il sovrano ed una delle manifestazioni del suo potere “*legibus solutus*”, occorre preliminarmente interrogarsi sul perché dell’esistenza dello Stato, “un perché dal duplice significato, causale e finale, al quale HOBBS dà una duplice inequivocabile risposta: perché l’abbiamo creato noi, per la nostra salvezza”⁹ perché “durante il tempo in cui gli uomini vivono senza un potere comune che li tenga tutti in soggezione, essi si trovano in quella condizione che è chiamata guerra e tale guerra è quella di ogni uomo contro ogni altro uomo”¹⁰.

Attraverso il contratto sociale, gli uomini rinunciano a tutti i propri diritti naturali¹¹ tranne il diritto alla vita¹² la cui salvezza è assicurata dall’ordine garantito dallo sovrano: il fine dello Stato è dunque “la pace e la difesa di tutti, e chiunque ha diritto al fine ha diritto ai mezzi”. Tra i diritti indivisibili, che costituiscono l’essenza della sovranità, il filosofo inglese annovera anche il potere sovrano di “fare tutto ciò che penserà sia necessario che venga fatto, sia anticipatamente per preservare la pace e la sicurezza, prevedendo la discordia all’interno e l’ostilità all’esterno, sia per riacquistare, quando si sono perdute, la pace e la sicurezza”; di “prescrivere le regole per mezzo delle quali ogni uomo possa conoscere di quali beni può fruire e quali sono le azioni che può fare senza essere molestato da alcuno dei suoi sudditi” nonché di “punire con punizioni corporali o pecuniarie o con l’ignominia ogni suddito, secondo la legge da lui fatta precedentemente”, nonché di “giudicatura, vale a dire, di ascoltare e di decidere tutte le controversie che possono sorgere relativamente alla

di religione e che segnano l’inizio dell’era della statualizzazione della politica; l’inizio, cioè, del protagonismo storico della moderna forma-Stato”.

⁹ Così SORGI G., *Quale Hobbes?: Dalla paura alla rappresentanza*, Roma, 2014, pag. 12.

¹⁰ In questi termini HOBBS T., *Leviatano*, cit., cap. XIII “*Delle condizioni naturali dell’umanità*”, pag. 130. Secondo l’Autore, “in una tale condizione ogni uomo ha diritto ad ogni cosa, anche al corpo di un altro uomo. Perciò, finché dura questo diritto naturale di ogni uomo ad ogni cosa, non ci può essere sicurezza per alcuno”, *ivi*, cap. XIV “*Della prima e seconda legge naturale*”, pag. 135.

¹¹ “Le leggi di natura in sé stesse, senza il terrore di qualche potere che le faccia osservare sono contrarie alle nostre passioni naturali che ci spingono alla parzialità, all’orgoglio, alla vendetta e simili. Perciò nonostante le leggi di natura [...] se non è eretto un potere o se non è abbastanza grande per la nostra sicurezza, ogni uomo vuole e può contare legittimamente sulla propria forza e sulla propria arte per garantirsi contro tutti gli uomini. [...] La sola via per erigere un potere comune che possa essere in grado di difendere gli uomini dall’aggressione straniera e dalle ingiurie reciproche, e con ciò assicurarli in modo tale che con la propria industria e con i frutti della terra possano nutrirsi e vivere soddisfatti, è quella di conferire tutti i loro poteri e tutta la loro forza ad un uomo o ad un’assemblea di uomini che possa ridurre tutte le loro volontà, per mezzo della pluralità delle voci, ad una volontà sola. [...] Chi regge la parte di questa persona viene chiamato sovrano e si dice che ha il potere sovrano; ogni altro è suo suddito. In questi termini HOBBS T., *Leviatano*, cit., cap. XVII “*Delle cause, della generazione e della definizione di uno Stato*”, pag. 177.

¹² Se dalla rinuncia a tutti i diritti nasce quella forma di Stato, che dall’antichità si è chiamato dispotismo, la posizione di HOBBS è intermedia tra dispotismo e Stato liberale perché l’unico diritto che gli uomini mantengono è quello alla vita e la finalità politica dello Stato assoluto è garantirla. Deve precisarsi che “l’accordo che dà origine allo Stato è possibile perché, secondo la teoria del diritto naturale, esiste in natura una legge che attribuisce a tutti gli individui alcuni diritti fondamentali di cui l’individuo può spogliarsi soltanto volontariamente entro i limiti in cui questa rinuncia concordata con la analoga rinuncia di tutti gli altri permette la composizione di una libera e ordinata convivenza”. Così BOBBIO N., *Liberalismo e democrazia*, Milano, 2006, pag. 36. Si veda anche GALLI G., *Storia delle dottrine politiche*, Milano, 2000, pag. 158.

legge”¹³. Inoltre, “le regole che lo stato ha comandato [al suddito], con la parola, gli scritti o altro sufficiente segno della volontà, di usare per distinguere ciò che è cosa retta da ciò che è torto, vale a dire, ciò che è contrario da ciò che non è contrario alla regola” integrano quella legge civile che HOBBS distingue dalle leggi di natura e che trova la sua fonte soltanto nel sovrano perché “nessuno può fare leggi se non lo stato, perché la soggezione è soltanto verso lo stato”. Tali comandi, infine, “devono essere significati con segni sufficienti, perché altrimenti non si sa come obbedire”¹⁴.

Per questa nuova prospettiva filosofico-politica¹⁵ oltre che istituzionale, l’opera di HOBBS costituisce “la prima teoria moderna dello Stato, basata sia sull’idea di una costruzione razionale della scienza della natura sia, contestualmente, su una rifondazione dell’etica e della politica”¹⁶ ormai secolarizzate¹⁷. La concentrazione dei poteri, intorno alla quale HOBBS teorizza l’assolutezza del sovrano, investe anche il diritto penale perché “se il sovrano si accredita come la condizione indispensabile dell’ordine, un’efficace repressione dei *delicta* sembra reclamare il ricorso a un potere forte e centralizzato”¹⁸. Se tra il crimine e la legge civile esiste una relazione tale che “quando cessa la legge civile, cessano i crimini, poiché non rimanendo altra legge che non sia quella di natura, non c’è posto per l’accusa”¹⁹, una relazione intercorre anche tra crimine e punizione che è quel “male inflitto dall’autorità pubblica a colui che ha fatto od omesso ciò che la stessa autorità giudica essere una trasgressione della legge, al fine di poter meglio disporre con ciò la volontà degli uomini all’obbedienza [...] Se una punizione è determinata e prescritta nella legge stessa e, dopo che il crimine è stato commesso, viene inflitta una punizione più grande, l’eccesso non è punizione, ma un atto di ostilità”²⁰.

¹³ Così HOBBS T., *Leviatano*, cit., cap. XVIII “*Dei diritti dei sovrani per istituzione*”, pag. 190 ss.

¹⁴ IBIDEM, cap. XXVI “*Delle leggi civili*”, pag. 280.

¹⁵ Secondo GALLI C., *All’insegna del Leviatano*, cit., pag. IX, “la tesi di fondo del Leviatano è che l’intera struttura di una ordinata vita associata è resa possibile solo dalla politica, e non dalla morale tradizionale, né dalle teologie, e neppure dalla nascente economica. Da una politica assoluta e autonoma, scientificamente atteggiata, che ha in sé la forza di lasciarsi investire dalle questioni e dalle ragioni della morale e della teologia, e di reinterpretarle, che le assume in sé, che non se ne lascia fondere”.

¹⁶ Così MORABITO P.M., *La strategia visuale di Hobbes*, cit., pag. 8. Si veda anche CATTANEO F., *Hobbes e il modello politico moderno*, in CHIODI G.M.-GATTI R. (a cura di), *La filosofia politica di Hobbes*, Milano, 2009, pag. 251.

¹⁷ Il fondamento di questa nuova formazione politica è la sovranità che significa sommo potere, vale a dire un potere al di sopra del quale non c’è nessun altro potere: mentre nella tradizione medievale questo potere risale a Dio, in una concezione secolarizzata, laica della società, esso è quello dello Stato.

¹⁸ In questi termini COSTA P., *Il principio di legalità: un campo di tensione nella modernità penale*, in *Principio di legalità e diritto penale*, Quaderni fiorentini, 36/2007, pag. 5. L’Autore evidenzia anche il graduale allontanamento dalla giustizia negoziata e comunitaria della prima esperienza medievale per approdare a un’organizzazione burocratica e gerarchica della funzione giurisdizionale”. Sul tema, si veda anche SBRICCOLI M., *Giustizia criminale*, in FIORAVANTI M. (a cura di), *Lo stato moderno in Europa. Istituzioni e diritto*, Roma-Bari, 2002, pag. 163 ss.

¹⁹ Così HOBBS T., *Leviatano*, cit., cap. XXVII “*Dei crimini, delle scuse e delle attenuazioni*”, pag. 309.

²⁰ IBIDEM, cap. XXVIII “*Delle punizioni e delle ricompense*”, pag. 329, per cui “prima dell’istituzione dello stato, ogni uomo aveva un diritto ad ogni cosa e di fare tutto ciò che pensava fosse necessario alla sua

Anche se lo Stato teorizzato da HOBBS è incentrato sulla figura di un sovrano assoluto perché cumula in sé il potere legislativo, quello esecutivo e finanche il potere giudiziario, nelle pagine del Leviatano si scorge in filigrana quel “nesso fra sovranità, individuo e principio di legalità”²¹, in seguito caratterizzante il diritto penale liberale: al principio di legalità penale è infatti legato il diritto del sovrano di punire le violazioni della “legge da lui fatta precedentemente [...] con segni sufficienti, perché altrimenti non si sa come obbedire”: poiché in seguito al patto sociale, “azione giusta è quella conforme alla legge, che deriva dalla volontà del sovrano [ed] ingiusta quella non conforme” si è qui in presenza di “una chiara formulazione della concezione legalistica della giustizia che è un aspetto della concezione formale della giustizia”²²

La sistematica del principio di legalità risale alle idee illuministiche del diciottesimo secolo determinanti l’evoluzione dallo Stato assoluto allo “Stato liberale di diritto”²³.

I presupposti per una visione moderna dei rapporti fra legge, libertà e governo fondato sul consenso popolare sono stati teorizzati dal filosofo inglese John LOCKE nel secondo trattato sul governo²⁴ pubblicato nel 1689. Contrariamente al patto sociale fondante lo Stato assoluto di HOBBS, il cui contenuto era la cessione di tutti i diritti fatta eccezione per quello alla vita, secondo LOCKE gli uomini entrano in società conservando tutti i diritti tranne quello di farsi giustizia da soli²⁵. Nel criticare il dispotismo del Leviatano, LOCKE afferma che “la

conservazione: sottomettere qualunque uomo, nuocergli o ucciderlo a tale scopo. Questo è il fondamento di quel diritto di punire che è esercitato in ogni stato, poiché i sudditi non hanno dato quel diritto al sovrano, ma solo, nel deporre i propri, hanno rinforzato lui nell’uso del suo, nel modo che penserà sia idoneo per la conservazione di loro tutti; cosicché non glielo è stato dato, ma lo si è lasciato a lui e a lui solo, e in modo così integro come nella condizione di mera natura e di guerra di ognuno contro il suo vicino”.

²¹ Si veda COSTA P., *Il principio di legalità: un campo di tensione nella modernità penale*, cit., pag. 6.

²² Così BOBBIO N., *Thomas Hobbes*, cit., pag. 113, per cui “la caratteristica della concezione legalistica della giustizia è la considerazione della legge, in quanto comando di colui che ha il potere legittimo di comandare, come unico e non superabile criterio del giusto e dell’ingiusto; è giusto ciò che è comandato, per il solo fatto di essere comandato da chi ha il potere di comandare; è ingiusto ciò che è proibito, per il solo fatto che è proibito. In tal modo, come ognuno vede, la concezione legalistica della giustizia è l’ideologia del positivismo giuridico, cioè di quella concezione giuridica che, considerando il diritto positivo come criterio autosufficiente del giusto e dell’ingiusto, elimina totalmente ogni riferimento al diritto naturale”.

²³ Su tale passaggio VIGNUDELLI A., *Diritto costituzionale*, cit., pag. 115, rileva inoltre “la crisi dell’assolutismo tra la fine del XVII (in Inghilterra) e la fine del XVIII (nel resto d’Europa) secolo fu determinata da diverse ragioni comuni ai diversi Stati ed il passaggio alla forma di Stato liberale avvenne con modalità e tempi differenti da paese a paese. Nell’Europa continentale il processo che portò all’affermazione dello Stato di diritto non fu né graduale (come in Inghilterra), né rapido (come negli Stati Uniti), ma traumatico. In Francia, in particolare, l’*Ancien Régime* venne rimosso in modo violento con la rivoluzione del 1789 che portò alla nascita della Repubblica, mentre negli altri paesi lo Stato di diritto si diffuse grazie alle conquiste napoleoniche, e s’impose coi moti risorgimentali del 1848 che portarono all’adozione di carte costituzionali”. Secondo BIN R.-PITRUZZELLA G. (a cura di), *Diritto Costituzionale*, Torino, 2016, pag. 38 ss., “la crisi dello Stato assoluto fu dovuta soprattutto a ragioni finanziarie, connesse ai costi crescenti del suo funzionamento che portarono ad un peso fiscale ritenuto insopportabile soprattutto dalla nuova classe borghese, ed all’indebolimento della sua legittimazione politica, derivante dalla sua incapacità di far coesistere la sfera della sovranità del Re con il riconoscimento di una sfera di libertà alle varie componenti della società”.

²⁴ Così PANEbianco A., *Prefazione a LOCKE J., Il secondo trattato sul governo*, Milano, 2010.

²⁵ “In tutti i luoghi in cui un certo numero di uomini si unisce in società così che ciascuno abbandona il suo potere esecutivo della legge di natura, e lo consegna nelle mani del pubblico, lì e lì soltanto si dà una società

monarchia assoluta, che da alcuni è ritenuta l'unico governo al mondo, è in contraddizione con la società civile, e dunque non può essere in alcun modo una forma di governo civile [perché] ovunque si trovino due uomini che non possono appellarsi a una legge certa e a un giudice comune sulla terra per la determinazione delle controversie di diritto tra loro, in quel caso ci si trova ancora nello stato di natura [...] e così si trova anche ogni principe assoluto rispetto a coloro che sono sotto il suo dominio”²⁶.

Se per HOBBS tutti i poteri erano indissolubilmente riuniti nel sovrano, nello Stato teorizzato da LOCKE i poteri legislativo²⁷, esecutivo²⁸ e federativo²⁹ sono ripartiti e quello legislativo è il “potere supremo”³⁰ perché la legge limita il potere del sovrano e non è subordinata alla sua volontà privata. LOCKE fu quindi il teorizzatore dello “Stato limitato”³¹

politica o civile. E questo accade ovunque, un certo numero di uomini, nello stato di natura, entra in società per costituire un popolo, un corpo politico sotto un unico governo supremo [...] Perché in tal modo egli autorizza la società, o, che è la stessa cosa, il suo potere legislativo, a fare leggi per lui in base a ciò che richiederà il bene pubblico della società, leggi all'esecuzione delle quali deve prestare il proprio aiuto (come se si trattasse di suoi propri decreti). Ciò pone gli uomini al di fuori dello stato di natura e li fa entrare in uno stato, stabilendo un giudice sulla terra con l'autorità di decidere tutte le controversie e di riparare le offese che siano recate a qualsiasi membro di quella società politica; il quale giudice è il legislativo o i magistrati scelti da esso. Ovunque vi sia un certo numero di uomini, comunque associati, che non hanno tale potere ultimo al quale appellarsi, essi si trovano ancora nello stato di natura”. Così LOCKE J., *Due trattati sul governo*, cap. VII “*Della società politica o civile*”, trad. CASALINI B., Pisa, 2007, pag. 239 ss.

²⁶ In questi termini LOCKE J., *Due trattati sul governo*, cit., pag. 240 ss., per il quale “il fine della società civile è evitare e rimediare quegli inconvenienti dello stato di natura che necessariamente derivano dal fatto che ogni uomo sia giudice della propria causa, stabilendo un'autorità conosciuta alla quale ciascun membro di quella società possa fare appello in seguito a qualsiasi offesa abbia ricevuto, o a qualsiasi controversia possa sorgere, e che ciascun membro della società debba obbedire”.

²⁷ “Il potere legislativo è quello che ha diritto di indicare come la forza dello stato debba essere impiegata per la conservazione della comunità e dei membri di essa. [...] Data la debolezza umana, incline a impossessarsi del potere, sarebbe una tentazione troppo forte per coloro che hanno il potere legislativo avere tra le mani anche il potere esecutivo, così da potersi esonerare dall'obbedienza alle leggi che essi hanno fatto e da piegare la legge, sia nella sua elaborazione che nella sua esecuzione, al loro vantaggio privato, e perciò giungere ad avere un interesse distinto dal resto della comunità, contrario al fine della società e del governo; per questo, in stati ben ordinati, dove il bene collettivo viene debitamente considerato, il potere legislativo è nelle mani di persone diverse che, adunate come stabilito, hanno da sé, o insieme ad altre, il potere di fare le leggi; dopo di che, venendo di nuovo separate, esse stesse sono soggette alle leggi che hanno fatto; il che costituisce per loro un ulteriore e più preciso impegno ad aver cura che le leggi siano fatte per il pubblico bene”. Così LOCKE J., *Due trattati sul governo*, cit., cap. XII “*Il potere legislativo, esecutivo e federativo dello stato*”, pag. 276.

²⁸ “Poiché le leggi, che sono fatte in una volta e in un breve periodo di tempo, hanno una forza costante e durevole, e hanno bisogno di una ininterrotta esecuzione e osservanza, è necessario che ci sia un potere sempre in azione che provveda all'esecuzione delle leggi emanate e che rimangono in vigore. Così il potere legislativo ed esecutivo vengono spesso a essere separati”. IBIDEM, pag. 276.

²⁹ “C'è un altro potere in ogni stato che si potrebbe definire naturale, perché corrisponde al potere che ogni uomo naturalmente aveva prima di entrare in società. [...] Ciò implica, quindi, il potere di guerra e di pace, di costituire leghe e alleanze e di fare ogni tipo di transazione con le persone e le comunità che si trovano fuori dello stato, un potere che, volendo, può essere chiamato federativo. [...] Questi due poteri, quello esecutivo e quello federativo, sebbene in realtà siano poteri tra loro distinti, si trovano quasi sempre uniti, comprendendo l'uno l'esecuzione delle leggi locali della società al suo interno, su tutto ciò che ne fa parte; l'altro la gestione della sicurezza e dell'interesse pubblico al di fuori dello stato, con tutto ciò che di vantaggio o di svantaggio da ciò può derivare”. IBIDEM, pag. 276 ss.

³⁰ In uno stato costituito, che poggia su basi proprie, e agisca secondo la sua stessa natura, ovvero che agisca per la conservazione della comunità, non può esistere che un unico potere supremo, che è il legislativo, al quale tutti gli altri sono e devono essere subordinati”. Così LOCKE J., *Due trattati sul governo*, cit., cap. XIII “*La subordinazione dei poteri dello stato*”, pag. 279.

³¹ L'espressione “stato limitato” o l'equivalente di “limiti dello stato” comprende due aspetti distinti relativi ai limiti dei poteri ed ai limiti delle funzioni dello Stato. Secondo BOBBIO N., *Liberalismo e democrazia*,

ed in questa nuova prospettiva, nella quale “il problema dello stato è visto non più dalla parte del sovrano ma da quella dei sudditi”, la dottrina dello stato liberale è una “dottrina dei limiti giuridici del potere statale” che si fonda sul “primato della libertà dell’individuo rispetto al potere sovrano”³².

Lo Stato liberale di diritto è uno Stato limitato dal diritto perché assoggettato a regole giuridiche superiori che vincolano l’esercizio dei pubblici poteri a garanzia delle libertà individuali. In altre parole, in uno Stato fondato sulla supremazia della legge quale espressione della volontà del parlamento, il principio di legalità non consente al potere esecutivo di derogare alle leggi nelle quali l’amministrazione trova, al contempo, fondamento e limite al proprio agire. La legge non stabilisce più quello che l’amministrazione non poteva fare ma, viceversa, quello che poteva fare, proprio perché la tutela delle libertà ammette interventi autoritativi soltanto quali eccezioni³³.

Con lo Stato liberale trovarono affermazione anche i principi della rappresentanza politica³⁴ e della separazione dei poteri³⁵ teorizzati da MONTESQUIEU nell’opera “lo Spirito delle leggi”, pubblicata nel 1748: “quando nella stessa persona o nello stesso corpo di magistratura, il potere legislativo è unito al potere esecutivo, non vi è libertà, poiché si può

cit., pag. 37, “la dottrina liberale li comprende tutti e due, anche se possono essere trattati separatamente e l’uno ad esclusione dell’altro. Il liberalismo è una dottrina dello stato limitato sia rispetto ai suoi poteri sia rispetto alle sue funzioni. La nozione corrente che serve a rappresentare il primo è stato di diritto; la nozione corrente per rappresentare il secondo è stato minimo. Per quanto il liberalismo concepisca lo stato tanto come stato di diritto che non sia minimo (ad esempio lo stato sociale contemporaneo) e si può anche concepire uno stato minimo che non sia uno stato di diritto (com’è, rispetto alla sfera economica, il Leviatano hobbesiano, che è insieme assoluto nel più pieno senso della parola e liberale in economia). Mentre lo stato di diritto si contrappone allo stato assoluto inteso come *legibus solutus*, lo stato minimo si contrappone allo stato massimo: allora si deve dire che lo stato liberale si afferma nella lotta contro lo stato assoluto in difesa dello stato di diritto e contro lo stato massimo in difesa dello stato minimo, anche se non sempre i due movimenti d’emancipazione coincidono storicamente e praticamente”. Sullo “stato minimo” si rinvia all’approfondimento di NOZICK R., *Anarchia, stato e utopia*, Milano, 2008, pag. 303, che ritiene “non giustificabile nessuno stato più esteso dello stato minimo”.

³² Così BOBBIO N., *Liberalismo e democrazia*, *cit.*, pag. 36 e 41 ss. Per l’approfondimento si veda MATTEUCCIN., *Liberalismo*, in BOBBIO N.-MATTEUCCIN. (a cura di), *Dizionario di politica*, Torino, 1976.

³³ In questa fase si delineano quali principi generali: “1) il principio della c.d. supremazia della legge formale; 2) il principio della esclusiva competenza della legge quanto agli interventi limitativi in materia di libertà e proprietà; 3) il principio della esclusiva competenza del legislatore su alcune speciali “materie” di rilevanza politica”. Così FOIS S., *La riserva di legge: origine e significato dell’istituto nella “monarchia costituzionale” tedesca*, in ID., *La crisi della legalità. Raccolta di scritti*, Milano, 2010, pag. 22.

³⁴ Nonostante l’introduzione del principio di rappresentanza, lo Stato di diritto ottocentesco era liberale, ma non democratico perché esprimeva solo gli interessi del ceto allora dominante conformemente alla regola del suffragio ristretto che escludeva dal voto la maggioranza della popolazione. Soltanto con l’avvento dello Stato democratico-liberale e l’applicazione del suffragio universale, il principio rappresentativo può ritenersi infine realizzato. In questi termini VIGNUDELLI A., *Diritto costituzionale*, *cit.*, pag. 141.

³⁵ “In ogni Stato vi sono tre generi di poteri: il potere legislativo, il potere esecutivo delle cose che dipendono dal diritto delle genti, e il potere esecutivo di quelle che dipendono dal diritto civile. In forza del primo, il principe, o il magistrato, fa leggi per un certo tempo o per sempre, e corregge o abroga quelle che sono già state fatte. In forza del secondo, fa la pace o la guerra, invia o riceve ambascerie, stabilisce la sicurezza, previene le invasioni. In forza del terzo, punisce i delitti o giudica le controversie dei privati. Chiameremo quest’ultimo il potere giudiziario, e l’altro semplicemente potere esecutivo dello Stato”. Così MONTESQUIEU Charles-Louis de Secondat, *Lo spirito delle leggi*, con introduzione di BARNI G., trad. BOFFITTO SERRA B., Milano, 1967, pag. 207.

temere che lo stesso monarca, o lo stesso senato, facciano leggi tiranniche per eseguirle tirannicamente”³⁶. Dividere e bilanciare il potere, realizzando un sistema di “pesi e contrappesi” (“*pour qu’on ne puisse abuser du pouvoir, il faut que, par la disposition des choses, le pouvoir arrête le pouvoir*”), pone freno alla “tendenza, insita nel potere medesimo, di abusare delle proprie prerogative, di prevaricare sulla società civile e di limitare gravemente o addirittura distruggere le libertà dei sudditi”³⁷.

La scuola del diritto naturale ed il razionalismo giuridico alimentarono il movimento illuminista dando forma al pensiero giuridico moderno i cui tratti essenziali sono stati ravvisati nella “esistenza di diritti naturali dell’individuo, la costruzione artificiale dello Stato per mezzo del contratto sociale, nell’interesse e per l’utilità degli individui”³⁸. In netta rottura con il substrato ideologico e politico³⁹, sul quale era sorto e si era consolidato il regime assolutistico nei secoli precedenti, l’individuo fu posto al centro del sistema giuridico⁴⁰ e i suoi diritti solennemente affermati, in particolare, nella Dichiarazione dei diritti dell’uomo e dei cittadini adottata il 26 agosto 1789 dall’Assemblea Costituente Nazionale quale passo verso la Costituzione della prima Repubblica Francese⁴¹.

Per quanto di stretto interesse, la Dichiarazione dedicava ampio spazio al principio di legalità⁴², designando la legge quale “espressione della volontà generale” (art. 6). In

³⁶ IBIDEM, Libro XI “*Delle leggi che fondano la libertà politica nel suo rapporto con la costituzione*”, cap. VI “*Sulla costituzione dell’Inghilterra*”, pag. 207, per il quale “non vi è nemmeno libertà se il potere giudiziario non è separato dal potere legislativo e dall’esecutivo. Se fosse unito al potere legislativo, il potere sulla vita e la libertà dei cittadini sarebbe arbitrario: infatti il giudice sarebbe legislatore. Se fosse unito al potere esecutivo, il giudice potrebbe avere la forza di un oppressore. Tutto sarebbe perduto se lo stesso uomo, o lo stesso corpo di maggiorenti, o di nobili, o di popolo, esercitasse questi tre poteri: quello di fare le leggi, quello di eseguire le decisioni pubbliche, e quello di giudicare i delitti o le controversie dei privati”.

³⁷ Così BEDESCHI G., *Liberalismo*, in *Enc. scienze sociali*, 1996, www.treccani.it, il quale individua l’ideale politico di MONTESQUIEU nella bipartizione, tra governi moderati e governi immoderati, che costituisce la chiave di volta della sua opera politica: “governo moderato è quello fondato su un opportuno bilanciamento o equilibrio dei vari poteri e dei vari corpi che lo compongono, nel senso che l’uno limita l’altro senza prevaricare su di esso; il che significa che ciascun potere e ciascun corpo non agisce arbitrariamente, ma osserva regole ben precise e si muove all’interno di confini ben delineati”.

³⁸ In questi termini VILLEY M., *La formazione del pensiero giuridico moderno*, Milano, 1986, pag. 139, per cui il positivismo giuridico (nel senso originario del termine) è il corollario della tesi del contratto sociale e dello stato di natura come stato anarchico.

³⁹ Già dai primi mesi della Rivoluzione francese si impose l’uso del termine “antico regime” per designare il sistema politico che stava crollando: “non vecchio, ma antico, come se una grande distanza di tempo, una separazione incolmabile, s’interponesse tra i tempi nuovi, fondati sulla pari condizione di tutti di fronte alla legge, e gli innumerevoli secoli, finiti poche settimane prima, fondati sul privilegio”. In questi termini CORRAO P.-VIOLA P., *Introduzione agli studi di storia*, Roma, 2005, pag. 109.

⁴⁰ Così MEZZETTI L., *Diritti e doveri*, Torino, 2013, pag. 142. L’individuo si pone come centro dell’ordine, fondamento e fine della sovranità. Tale ordine nasce da una decisione dei soggetti; la decisione di perdere qualcosa della totale libertà originaria per ottenere in cambio dal sovrano la sicurezza: “la somma di tutte queste porzioni di libertà, sacrificate al bene di ciascheduno, forma la sovranità di una nazione”. In questi termini BECCARIA C., *Dei delitti e delle pene*, a cura di FABIETTI R., Milano, 1973, pag. 7.

⁴¹ Adottata appena sei settimane dopo la presa della Bastiglia del 14 luglio 1789, la Dichiarazione s’ispirò a quella di indipendenza delle colonie americane del 4 luglio 1776. Per il testo si rinvia a BISCARETTI DI RUFFIA P., *Le Costituzioni di dieci Stati di “democrazia stabilizzata”*, Milano, 1994.

⁴² Per l’approfondimento si veda MASTROPAOLO A., *Note a margine della Dichiarazione dei diritti dell’uomo e del cittadino (26 agosto 1789)*, in *Arch. dir. e storia costituzionali*, 2011: www.dircost.unito.it

particolare: “l’esercizio dei diritti naturali di ciascun uomo ha come limiti solo quelli che assicurano agli altri membri della società il godimento di questi stessi diritti. Questi limiti possono essere determinati solo dalla legge (art. 4); la legge ha il diritto di vietare solo le azioni nocive alla società. Tutto ciò che non è vietato dalla legge non può essere impedito (art. 5); la legge deve stabilire solo pene strettamente ed evidentemente necessarie e nessuno può essere punito se non in virtù di una legge stabilita e promulgata anteriormente al delitto, e legalmente applicata” (art. 8). Il principio di legalità è pertanto uno dei tratti essenziali dello Stato liberale e la sua caratterizzazione come Stato di diritto comporta che ogni limitazione della sfera di libertà avvenga per mezzo della legge⁴³, la cui funzione garantista poggia su due premesse: da una parte, sui caratteri della generalità ed astrattezza nel senso che essa detta modelli di comportamento validi per tutti, a prescindere dai casi concreti, senza che sia quindi possibile limitare la sfera delle libertà se non al ricorrere delle condizioni legalmente predeterminate; dall’altra, che la legge esprima la volontà dei rappresentanti della Nazione secondo il principio rappresentativo⁴⁴.

In ambito penale, il principio di legalità rappresenta la “quintessenza dello stato di diritto nell’accezione degli ordinamenti di *civil law*”: esso infatti non si limita a postulare la necessità della legge nella disciplina del potere punitivo, ma congiunge tale necessità al principio della divisione dei poteri (la tassatività impedisce al potere giurisdizionale di dilatare la sfera dell’illecito; l’irretroattività vincola il legislatore stesso a una previsione incriminatrice verso il futuro) e corona, poi, il principio di uguaglianza (perché la disciplina deve rifarsi a “fatti”, non a qualità personali)”⁴⁵. La necessaria origine legale della pena è poi intimamente connessa al fine ultimo dello Stato, che è garantire la pacifica convivenza dei cittadini anche attraverso la minaccia della pena: potendo la legge “vietare solo le azioni nocive alla società”, la finalità del diritto penale è circoscritta alla protezione dei beni giuridici, secondo una concezione di fondo che risale a BECCARIA⁴⁶ ed a FEUERBACH⁴⁷, e

⁴³ Significativo quindi HOBBS T., *Leviatano*, cit., cap. XXI “*Della libertà dei sudditi*”, pag. 231, per il quale “la più grande libertà dei sudditi dipende dal silenzio della legge”.

⁴⁴ Così BIN R.-PITRUZZELLA G. (a cura di), *Diritto Costituzionale*, cit., pag. 44.

⁴⁵ Così PADOVANI T., *Jus non scriptum e crisi della legalità nel diritto penale*, Napoli, 2014, pag. 9 ss.

⁴⁶ Il “diritto del sovrano di punire i delitti” è fondato “sulla necessità di difendere il deposito della salute pubblica dalle usurpazioni particolari”. Così BECCARIA C., *Dei delitti e delle pene*, cit., pag. 8. Lo scopo del sistema dei delitti e delle pene non è infatti la realizzazione di un ideale di giustizia ultraterreno o astratto, ma la protezione di quei beni o interessi, dalla cui tutela dipende la garanzia di una convivenza pacifica. In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 6. Si veda anche ANGIONI F., *Contenuto e funzioni del bene giuridico*, cit., pag. 5, il quale rileva come nonostante il bene giuridico sia assunto “a vero e proprio dogma liberale, non è corrisposta altrettanta sicurezza sul suo l’ambito di operatività, né sul suo contenuto”.

⁴⁷ Agli inizi del XIX secolo, l’esigenza dell’origine legale della pena fu sintetizzata dal giurista tedesco Anselm FEUERBACH nelle tre massime *nulla poena sine crimine*, *nullum crimen sine poena legali* e *nulla poena sine lege*, in seguito rielaborate nel noto brocardo *nullum crimen sine lege* principio cardine di quasi tutti i moderni sistemi giuridici. FEUERBACH J.P.A., *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts*, Giessen, 1847, pag. 41. Sul ruolo di FEUERBACH nella teorizzazione del principio di legalità penale si rinvia a NAUCKE W., *Die zweckmäßige und die kritische Strafgesetzmäßigkeit, dargestellt an den Lehren J.P.A.*

può funzionare a condizione che i consociati conoscano preventivamente i divieti e gli obblighi sanzionati⁴⁸.

Infine, nel prevedere all'articolo 16 che "ogni società in cui la garanzia dei diritti non è assicurata, né la separazione dei poteri determinata, non ha costituzione", la Dichiarazione francese del 1789 segna anche una svolta nella storia dello Stato⁴⁹: lo Stato di diritto è uno Stato costituzionale in quanto basato sulla carta fondamentale posta al vertice dell'ordinamento ed a garanzia delle libertà individuali e della separazione dei poteri⁵⁰. Una garanzia subordinata, però, al valore della costituzione a seconda che essa prevalga sulla legge ordinaria o abbia il medesimo vigore formale, potendo perciò essere modificata da una legge successiva⁵¹.

Introdotta nei codici preunitari e sancita nello Statuto albertino⁵², il principio di legalità si affermò nel codice sardo piemontese del 1859⁵³ poi esteso ai territori del Regno, e nel codice ZANARDELLI del 1889⁵⁴ con formulazione in seguito ripresa dall'art. 1 del codice

Feuerbachs (1775-1832), in *Principio di legalità e diritto penale, Quaderni fiorentini, cit.*, pag. 321 ss. Si veda anche SCOGNAMIGLIO M., *Principio di legalità e divieto di analogia: note sull'origine del principio nullum crimen sine lege*, in AA. VV., *Regole e garanzie nel processo criminale romano*, Torino, 2016, pag. 137.

⁴⁸ Secondo FEUERBACH, "una minaccia può essere efficace soltanto se il male in essa contenuto viene rappresentato come un male che si verificherà effettivamente", ID., *Anti-Hobbes ovvero i limiti del potere supremo e il diritto coattivo dei cittadini contro il sovrano*, trad. CATTANEO M.A., Milano, 1972, pag. 108.

⁴⁹ In questi termini PIERANDREI F., *Saggio sulla teoria della costituzione*, in ID., *Scritti di diritto costituzionale*, Torino, 1965, pag. 31. Si veda anche BOBBIO N., *Origini e caratteri della Costituzione*, in BOVERO M. (a cura di), *Dal fascismo alla democrazia. I regimi, le ideologie, le figure e le culture politiche*, Milano, 1997, pag. 180, per cui "le nostre costituzioni scritte sono figlie delle costituzioni illuministiche che sono nate a un tempo con l'abbattimento dell'assolutismo e con l'instaurazione di regimi rappresentativi".

⁵⁰ Si afferma così il principio secondo cui il potere politico non agisce libero da vincoli giuridici, ma è esso stesso sottoposto al diritto con il fine di garantire la libertà dei cittadini contro i pericoli dell'abuso di chi detiene il potere. Si veda BIN R.-PITRUZZELLA G. (a cura di), *Diritto Costituzionale, cit.*, pag. 12.

⁵¹ Si rinvia a VIGNUDELLI A., *Diritto costituzionale, cit.*, pag. 142, per il quale nei paesi in cui costituzione e legge ordinaria sono "posti sul medesimo piano, in quanto frutto di una concessione del sovrano [...] si dovrebbe parlare, più propriamente, di Stato legislativo, siccome è la legge l'atto fondamentale che deve assicurare i diritti ed il principio di separazione, e le costituzioni del XIX secolo erano, appunto nella quasi totalità di tipo flessibile". Il riferimento, ad esempio, è allo Statuto del 1848 concesso da Carlo Alberto: "con lealtà di Re e con affetto di Padre Noi veniamo oggi a compiere quanto avevamo annunciato ai Nostri amatissimi sudditi col Nostro proclama dell'8 dell'ultimo scorso febbraio, con cui abbiamo voluto dimostrare, in mezzo agli eventi straordinari che circondavano il paese, come la Nostra confidenza in loro crescesse colla gravità delle circostanze, e come prendendo unicamente consiglio dagli impulsi del Nostro cuore fosse ferma Nostra intenzione di conformare le loro sorti alla ragione dei tempi, agli interessi ed alla dignità della Nazione": www.quirinale.it.

⁵² Art. 26, secondo comma: "Niuno può essere arrestato, o tradotto in giudizio, se non nei casi previsti dalla legge, e nelle forme ch'essa prescrive".

⁵³ Art. 3 "Nessun reato può punirsi con pene che non erano pronunciate dalla legge prima che fosse commesso". Per l'approfondimento si vedano VINCIGUERRA S., *I codici penali sardo-piemontesi del 1839 e del 1859*, in ID. (a cura di), *Diritto penale dell'ottocento. I codici preunitari e il codice Zanardelli*, Padova, 1999, pag. 350, nonché BRUNELLI D., *Il codice penale Rattazzi e il riconoscimento delle libertà costituzionali: riflessi sulle scelte di penalizzazione*, pag. 21, e MILETTI M.N., "Piemontizzare le contrade italiane". *L'adeguamento del codice penale sardo alle province meridionali*, pag. 105, entrambi in VINCIGUERRA S. (a cura di), *Il Codice penale per gli Stati del Re di Sardegna e per l'Italia Unita (1859)*, Padova, 2008.

⁵⁴ Per l'approfondimento si rinvia a NUVOLONE P., *Giuseppe Zanardelli e il codice penale del 1889*, in CHIARINI R. (a cura di), *Giuseppe Zanardelli*, Milano, 1985, pag. 163.

ROCCO del 1930⁵⁵ a norma del quale “nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite”.

A dispetto delle logiche liberali sottese al principio ed all'affermazione dello Stato di diritto, con la prima guerra mondiale l'Europa conobbe una metamorfosi del diritto penale che dal liberalismo evolse verso il totalitarismo⁵⁶, ritornando strumento di oppressione per mantenere l'autorità attraverso la legge⁵⁷. La flessibilità delle Costituzioni e la conseguente incapacità a difendere le libertà fondamentali ivi sancite favorirono l'avvento dei regimi totalitari⁵⁸ che sovvertirono le istituzioni dello Stato liberale per sostituirlo, attraverso leggi speciali⁵⁹, con un nuovo ordine politico ed istituzionale. La copertura del rispetto meramente

⁵⁵ Per l'approfondimento si veda VINCIGUERRA S., *Dal codice Zanardelli al codice Rocco. Una panoramica sulle ragioni, il metodo e gli esiti della sostituzione*, in ID. (a cura di), *Il Codice penale per il Regno d'Italia (1930)*, Padova, 2010, pag. 11, nonché GROSSO C.F., *Le grandi correnti del pensiero penalistico italiano tra Ottocento e Novecento*, in VIOLANTE L. (a cura di), *Storia d'Italia. La criminalità*, Annali, 12, Torino, 1997, pag. 7 ss.

⁵⁶ Sul valore paradigmatico di questi fondamentali e ricorrenti modi di essere del diritto penale, si rinvia a MANTOVANI F., *Diritto penale*, Padova, 2009, pag. XL.

⁵⁷ In merito SBRICCOLI M., *Storia del diritto penale e della giustizia: scritti editi e inediti (1972-2007)*, Milano, 2009, pag. 38 ss., rileva come la legislazione penale del regime si muove tra le leggi fascistissime del 1926 e quelle antiebraiche del 1938. In mezzo, nel 1930, una imponente riforma dell'intero sistema collegata ai due codici, penale e di procedura, voluti da Alfredo ROCCO. Le leggi del 1926 annientano l'opposizione politica, sopprimono i partiti e la stampa libera, ripristinano la pena di morte per i reati politici, istituiscono il Tribunale speciale per la difesa dello Stato. I codici del 1930 si ispirano ad una visione meramente difensiva, alzano il livello della repressione inasprendo considerevolmente il sistema delle pene, puntano all'intimidazione. Interi titoli del codice tradussero infatti “in norme penali alcuni capisaldi dell'ideologia politica del fascismo: lo Stato-persona e la sacralità della Nazione, la natura totalitaria del partito fascista identificato con lo Stato, l'intolleranza per le opposizioni. L'idea fascista della famiglia, la religione dello Stato, l'economia corporativa, l'ossessione per la purezza della stirpe [...] vennero protetti alla stregua di beni primari della società e della nazione in diversi, e talora appositi, titoli introdotti nel codice”.

⁵⁸ NICOTRA I., *Diritto pubblico e costituzionale*, Torino, 2013, pag. 41, rileva come tali regimi erano “basati sull'illimitato potere del Capo (Duce, *Caudillo* o *Führer*), unico interprete della volontà del popolo e dello spirito del popolo, in virtù della sua forza carismatica e della sua capacità di fusione delle istanze sociali in un superiore e trascendente Stato totale”. Per ARENDT H., *Le origini del totalitarismo* (1951), con introduzione di MARTINELLI A., Torino, 2004, pag. 572 ss., “la politica dei regimi totalitari non è la vecchia politica di potenza, sia pure spinta a un estremo di brutalità; dietro la loro politica di potenza, come dietro la loro *Realpolitik*, si nasconde una concezione radicalmente nuova della potenza e della realtà. Il disprezzo delle conseguenze immediate più che la spietatezza; l'indifferenza per i motivi utilitari più che lo sconsiderato perseguimento degli interessi egoistici; l'idealismo, cioè l'incrollabile fede in un fittizio mondo ideologico, più che la sete di potere – tutte queste cose insieme hanno introdotto nella politica internazionale un fattore di perturbamento ben più grave della mera aggressività. La potenza, com'è concepita dal totalitarismo, sta esclusivamente nella forza prodotta mediante l'organizzazione [...]. Nei regimi totalitari lo stato funge da facciata, rappresentando il paese nel mondo eterno. In quanto tale, esso è il naturale erede del movimento, di cui adotta la struttura organizzativa”. Un esempio si rinviene all'art. 1, primo comma, della Carta del Lavoro del Gran Consiglio fascista del 1927 a norma del quale “la Nazione italiana è un organismo avente fini, vita, mezzi di azione superiori per potenza e durata a quelli degli individui divisi e raggruppati che la compongono. È una unità morale, politica ed economica che si realizza integralmente nello Stato fascista”: www.historia.unimi.it. Richiamando il pensiero di ARENDT e degli “orribili guasti generati dalle ideologie e dalle speculazioni filosofiche sulla natura dell'uomo” si veda STELLA F., *La giustizia e le ingiustizie*, Bologna, 2016, pag. 56.

⁵⁹ Il riferimento principale è all'art. 48, paragrafo 2, della Costituzione della Repubblica di Weimar dell'11 agosto 1919 a norma del quale “il presidente può prendere le misure necessarie al ristabilimento dell'ordine e della sicurezza pubblica, quando essi siano turbati o minacciati in modo rilevante, e, se necessario, intervenire con la forza armata. A tale scopo può sospendere in tutto o in parte la efficacia dei diritti fondamentali”: www.dircost.unito.it. Sul punto, in particolare sullo “stato di eccezione”, si veda SCHMITT C.,

formale del principio di legalità, all'interno di uno Stato apparentemente di diritto⁶⁰, consentiva quelle incriminazioni finalizzate alla conservazione del potere e all'annientamento dell'opposizione politica e ciò che “un sistema penale libero avrebbe dovuto combattere e scongiurare, quel sistema penale lo incoraggiava e attuava”⁶¹. In effetti, l'approccio della penalistica del tempo era improntato alla “sterilizzazione politica” quale riflesso del rigido positivismo giuridico imposto da Arturo ROCCO: “per lo studioso il principale oggetto d'indagine deve essere costituito dalle norme penali vigenti, valide in quanto emanate dallo Stato, il loro fondamento politico o filosofico, la loro corrispondenza a criteri di giustizia sostanziale, assurgono a questioni metagiuridiche che come tali non interessano direttamente il giurista”. Questo richiamo alla fedeltà alle norme scritte, “lungi dal garantire la completa “apoliticità” della scienza penalistica, si prestava oggettivamente a dare una copertura teorica alle tentazioni autoritarie” culminate nel regime fascista⁶².

Un simile contesto politico-istituzionale riverberò i suoi effetti anche sul modo d'intendere il bene giuridico, sul relativo contenuto e sui rapporti con la legge.

Teologia politica. Quattro capitoli sulla dottrina della sovranità (II ed. 1934), trad. in MIGLIO G.-SCHIERA P. (a cura di), *Le categorie del “politico”. Saggi di teoria politica*, Bologna, 2013, pag. 39 ss., e la sua tesi per cui la sovranità non deriva dai popoli: “l'eccezione è ciò che non è riconducibile; essa si sottrae all'ipotesi generale, ma nello stesso tempo rende palese in assoluta purezza un elemento formale specificamente giuridico: la decisione [...] il sovrano crea e garantisce la situazione come un tutto nella sua totalità. Egli ha il monopolio della decisione ultima. In ciò sta l'essenza della sovranità statale, che quindi propriamente non dev'essere definita giuridicamente come monopolio della sanzione o del potere, ma come monopolio della decisione [...]”.

⁶⁰ Sul tema si veda CATTANEO M.A., *Lo Stato totalitario come “Anti-Stato di diritto”*, in ID., *Terrorismo ed arbitrio. Il problema giuridico del totalitarismo*, Padova, 1998, pag. 97 ss.

⁶¹ Per SBRICCOLI M., *Storia del diritto penale e della giustizia*, cit., pag. 38 ss. non piccola fu la responsabilità dei giuristi: “immersi senza residui in una cultura dell'autoritarismo che aveva cancellato in essi ogni preoccupazione per i diritti, lasciarono circolare nella società uno spirito di dominio che si esercitava sulle persone e sulle formazioni sociali, nelle relazioni politiche e nella vita quotidiana”. Tra le posizioni più estreme si segnala MAGGIORE G., *Diritto penale totalitario nello Stato totalitario*, in *Riv. it. dir. pen.*, 11/1939, pag. 140 ss., per cui lo Stato totalitario, nato dalla rivoluzione fascista, ingloba “valori positivi”, “quali il popolo, la razza, la religione, l'economia, l'arte”; è “una persona versa non finta, perché s'incarna nella personalità stessa del suo capo”; “controlla tutte le energie operose della vita individuale e morale”; “non ha compiti vaghi e utopistici di eguaglianza, di fraternità, di felicità, ma compiti concreti di potenza”. Nel respingere la concezione illuministica ed il “culto feticistico della libertà, la sopravvalutazione dell'individuo”, per MAGGIORE il delitto deve essere punito “perché attenta all'autorità e maestà dello Stato, portatore dell'ordine etico-giuridico”; ogni delitto è un delitto di fellonia, di lesa maestà, “in fondo, un delitto politico”. Nonostante un fatto sia “sostanzialmente, ma non formalmente reato, perché non incriminato da nessuna disposizione di legge [...] lo Stato totalitario comanderà ai suoi giudici di punire, creando essi la norma mancante [...] Il giudice non sbaglierà mai, né farà un uso arbitrario della sua potestà, quando, interpretando la volontà, sia pure formalmente inespressa, dello Stato e del suo capo, castigherà il delinquente che si ribella contro lo Stato [...]. Nell'incertezza diviene fonte di diritto, per la legislazione tedesca, il “sano sentimento del popolo (*gesundes Volksempfinden*). Per noi potrebbe avere valore di fonte la volontà del Duce, quale si può ricavare dalla sua parola, dal suo insegnamento, dalla sua dottrina”. In questo caso il giudice “applica e non crea, perché la creazione appartiene al Capo”. Si veda anche CATTANEO M.A., *Il rifiuto della certezza del diritto nel pensiero di Giuseppe Maggiore*, in ID., *Terrorismo ed arbitrio*, cit., pag. 281 ss.

⁶² Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. XXXI ss., i quali evidenziano come durante il fascismo “i potenziali risvolti autoritari del tecnicismo ebbero modo di trovare sfogo nella maniera più inequivoca. In questa fase storica, infatti, l'indirizzo in parola si tradusse in un pressoché completo avallo del nuovo codice del 1930”. Per l'approfondimento sulla dottrina durante il fascismo si rinvia a SEMINARA S., *Sul metodo tecnico-giuridico e sull'evoluzione della penalistica italiana nella prima metà del XX secolo*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, I, Napoli, 2011, pag. 599 ss.

L'affermazione di un modello autoritario di diritto penale, inteso quale strumento di affermazione del potere dello Stato, impediva qualsiasi funzione critica del bene giuridico che venne più proficuamente impiegato come strumento metodologico nell'attività interpretativa⁶³: "accertare quale è il bene e l'interesse leso o minacciato da un dato reato, significa null'altro che accertare lo scopo che la legge penale si propone di raggiungere vietando sotto minaccia di pena una determinata azione o omissione. Significa, in altri termini, interpretare la legge penale secondo gli scopi suoi"⁶⁴. Sulla scia di questo formalismo dilagante la tradizionale aspirazione liberale del bene giuridico venne sconvolta da definizioni, come quella di BINDING, per cui "bene giuridico è tutto ciò che ha valore agli occhi del legislatore come condizione per una sana vita dei consociati"⁶⁵.

Il consolidarsi del positivistico giuridico e della concezione metodologica, che trasfigurò il bene giuridico al punto di ricondurvi qualsiasi contenuto legalmente voluto, portarono ad un punto di non ritorno. Al mutare del rapporto Stato-individuo si affermò infatti, in particolare nella Germania nazionalsocialista⁶⁶, un diritto penale eticizzante: il contenuto del reato non è più la lesione di un bene giuridico, ma la violazione del dovere di fedeltà nei confronti dello Stato etico.

A chiusura del nostro accenno diacronico, lo Stato contemporaneo.

Con la fine del secondo conflitto mondiale e la caduta dei regimi nazifascisti, in risposta alla crescente disuguaglianza delle condizioni economico-sociali dei cittadini iniziò ad affermarsi lo Stato democratico che non travolse, ma aggiunse qualcosa allo Stato liberale

⁶³ Sul tema si rinvia ad ANGIONI F., *Contenuto e funzioni del bene giuridico*, cit., pag. 20, che sottolinea come all'origine di questa tesi vi era non solo lo "scetticismo derivato dalla coscienza dell'inanità degli sforzi diretti al rinvenimento di un concetto sostanziale di bene giuridico con funzione critica, ma anche e soprattutto il riconoscimento dell'inutilità di un concetto generale di bene giuridico con funzione meramente sistematica".

⁶⁴ In questi termini ROCCO A., *L'oggetto del reato e della tutela giuridica penale. Contributo alle teorie generali del reato e della pena*, Torino, 1913, pag. 580. In senso conforme PAGLIARO A., *Bene giuridico e interpretazione della legge penale*, in *Studi in onore di Antolisei*, II, Milano, 1965, pag. 392, per cui "il bene giuridico non è più realtà naturale sociale od economica tutelata dal diritto, non è un *quid* che è, ma un *quid* che deve essere: si tratta di un risultato dell'interpretazione di scopo"; contrario, NUVOLONE P., *Il sistema del diritto penale*, Padova, 1975, pag. 236, muove un rimprovero alla teoria per cui il bene giuridico è strumento interpretativo nell'esegesi delle singole norme penali: "è chiaro che tale punto di vista presuppone che l'oggetto venga identificato a priori indipendentemente dall'interpretazione; sembra, così, difficile sfuggire a quello stesso rimprovero di petizione di principio che si muove nella teoria dello scopo: per stabilire quale sia lo scopo di una norma occorre interpretarla, e, d'altro lato, lo scopo serve all'interpretazione della norma".

⁶⁵ BINDING K., *Die Normen und ihre Übertretung*, Neudruck, 1965, pag. 353, citato da ANGIONI F., *Contenuto e funzioni del bene giuridico*, cit., pag. 79.

⁶⁶ Questo radicale cambiamento di rotta deve attribuirsi alla scuola di Kiel, la cui posizione, "sia pure in una prospettiva di fondo meno esasperata e più attenta alle esigenze della legalità formale [...] trovano qualche eco anche nella dottrina italiana pressoché coeva". Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 11 nel riferirsi ad ANTOLISEI F., *Il problema del bene giuridico*, in ID., *Scritti di diritto penale*, Milano, 1955, pag. 107, per il quale, conformemente alla svolta in senso etico dello Stato, il diritto penale non dovrebbe limitarsi solo alla protezione di beni preesistenti ma, con ruolo propositivo, dovrebbe "trasformare le condizioni di vita della comunità sociale ed anche la coscienza del popolo allo scopo di conseguire determinate finalità nazionali e sociali". Si vedano anche ANGIONI F., *Contenuto e funzioni*, cit., pagg. 35 e 46, nonché BARATTA A., *Positivismo giuridico e scienza del diritto penale. Aspetti teoretici e ideologici della scienza penalistica tedesca dall'inizio del secolo al 1933*, Milano, 1966, pag. 114.

di diritto⁶⁷. Questa fase, che in Italia può farsi risalire al suffragio universale per il referendum istituzionale del 2 giugno del 1946, e contemporaneamente per l'Assemblea Costituente⁶⁸, è contraddistinta dall'ampliarsi della rappresentatività delle istituzioni e dalla difesa delle libertà che non è più statica, come tradizionalmente intesa nell'ottica del principio dell'uguaglianza formale, bensì dinamica-sostanziale perché "accanto alla garanzia dei diritti di libertà si chiede l'affermazione e l'attuazione dei diritti civili, di prestazione, e la pari opportunità per tutti di goderne, riscoprendo il valore dell'eguaglianza non solo come principio politico ma come regola giuridica". Dallo Stato democratico si passa infine allo Stato sociale che è l'evoluzione del primo⁶⁹.

L'affermazione della forma democratica pluralista dello Stato italiano si ebbe con la Costituzione del 1948, come si desume dal combinato disposto degli articoli 1 ("L'Italia è una Repubblica democratica, fondata sul lavoro. La sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione"⁷⁰) e 49 (Tutti i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente in partiti per concorrere con metodo democratico a determinare la politica nazionale"). Una Costituzione rigida perché garantita dalla prevalenza delle sue regole rispetto a qualsiasi altra regola (art. 117, primo comma), dal controllo di legittimità delle leggi (art. 134) nonché dal procedimento di revisione costituzionale (art. 138)⁷¹, che recuperò "gli strumenti di garanzia già propri della tradizione liberale del XIX secolo: la separazione dei poteri ed il loro equilibrio, la proclamazione dei fondamentali diritti di libertà, la sanzione della loro inviolabilità e del loro carattere innato e pre-statuale, lo Stato

⁶⁷ In questi termini VIGNUDELLI A., *Diritto costituzionale*, cit., pag. 146.

⁶⁸ Sulla politica italiana del tempo e, in particolare, su questa prima occasione di voto per le donne, si rinvia ad ANSELMINI T.-VINCI A., *Storia di una passione politica*, Milano, 2006; più in generale, a GINSBORG P., *Storia d'Italia dal dopoguerra a oggi*, Torino, 2006. Si veda anche FIORAVANTI M., *Le due trasformazioni costituzionali dell'Italia repubblicana*, in *La Costituzione ieri e oggi*. Atti del Convegno dell'Accademia nazionale dei Lincei, Roma 9-10 gennaio 2008, pag. 5: www.lincei.it, per cui i costituenti "vollero certamente emanare una Costituzione nel segno della discontinuità, non solo ovviamente verso il regime fascista, ma anche verso il precedente regime liberale. E vollero in questo senso una costituzione rigida. Ma nello stesso tempo furono anche dei costituenti prudenti, che si sforzarono sempre di scrivere una Costituzione non ideologica, non dogmatica, adatta ad essere recepita in una pluralità di direzioni, ed anche a recepire essa medesima realtà nuove, che gli stessi Costituenti, nel loro tempo, solo in parte potevano prevedere".

⁶⁹ Sul tema si veda CUOCOLO F., *Forme di Stato e di governo*, in *Dig. disc. pubbl.*, VI, 1991, pag. 504 ss.

⁷⁰ Secondo BOBBIO N., *Il futuro della democrazia*, Torino, 2005, pag. 4, "l'unico modo di intendersi quando si parla di democrazia, in quanto contrapposta a tutte le forme di governo autocratico, è di considerarla caratterizzata da un insieme di regole, primarie o fondamentali, che stabiliscono chi è autorizzato a prendere le decisioni collettive e con quali procedure".

⁷¹ Per BOBBIO N., *Liberalismo e democrazia*, cit., pag. 37 ss. "dello stato di diritto in senso forte, che è quello proprio della dottrina liberale, sono parte integrante tutti quei meccanismi costituzionali che precludono o ostacolano l'esercizio arbitrario e illegittimo del potere e ne impediscono o scoraggiano l'abuso o l'esercizio illegale. Di questi meccanismi i più importanti sono: 1) il controllo del potere esecutivo da parte del potere legislativo o più esattamente del governo cui spetta il potere esecutivo da parte del parlamento cui spetta in ultima istanza il potere legislativo e d'indirizzo politico; 2) l'eventuale controllo del parlamento nell'esercizio del potere legislativo ordinario da parte di una corte giurisdizionale cui è demandato il sindacato di costituzionalità delle leggi; 3) una relativa autonomia del governo locale in tutte le sue forme e gradi rispetto al governo centrale; 4) una magistratura indipendente dal potere politico".

di diritto, la riserva di legge come principale garanzia di tutela e di certezza dei diritti individuali, il concetto di democrazia rappresentativa”⁷². Ed è il profilo della riserva di legge ad esprimere le tradizionali istanze garantiste⁷³ e democratiche⁷⁴ che sottendono il principio di legalità⁷⁵ e nella Carta fondamentale trovano distinta attuazione, per quanto d’interesse, agli articoli 25, secondo comma (“Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”), e 101, secondo comma (“I giudici sono soggetti soltanto alla legge”); istanze fondamentali riassumibili, da una parte, nell’esigenza che “l’amministrazione come i tribunali sia sottoposta alla legge” e non “*en dehors de la loi*” e, dall’altra, nell’idea che spetta al parlamento porre le regole generali cui tutti, giudici e funzionari, dovranno conformarsi⁷⁶. Nell’accezione costituzionale di legalità, pertanto, non può esservi pena al di fuori della legge: esprimendo il Parlamento la volontà del popolo sovrano, dalla giustificazione democratica del principio di legalità⁷⁷ ne deriva “che

⁷² In questi termini NICOTRA I., *Diritto pubblico e costituzionale*, cit., pag. 42 ss.

⁷³ L’esigenza è quella di “porre limiti al dispiegarsi del potere, di contrapporre all’arbitrarietà del potere la regolarità e prevedibilità del diritto”. Così COSTA P., *Il principio di legalità*, cit., pag. 13, per il quale “la legge racchiude in se stessa una doppia valenza: traduce nella forma del diritto l’onnipotenza del sovrano, ma al contempo ambisce a proporsi come binario obbligato lungo il quale l’azione dello Stato deve svolgersi”. Per l’approfondimento si rinvia a FOIS S., *La riserva di legge*, cit., pag. 23, per cui il principio di legalità si ispira all’idea di “legge in senso democratico” e quindi, più o meno esplicitamente e direttamente, deriva dalla concezione della “sovranità popolare”. [Esso] non solo significa che il popolo, attraverso la partecipazione della sua rappresentanza all’esercizio della funzione legislativa, subisce vincoli giuridici solo dall’interno e non dall’esterno – significa quindi che la legge garantisce, a favore del popolo, un’“autoimposizione” e non un’“eteroimposizione” – ma che attraverso tale partecipazione crea la volontà suprema dello Stato”.

⁷⁴ Secondo BECCARIA C., *Dei delitti e delle pene*, cit., pag. 10, “le sole leggi possono decretar le pene sui delitti, e quest’autorità non può risiedere che presso il legislatore, che rappresenta tutta la società unita per un contratto sociale”. In particolare, conferire alla legge il monopolio della enunciazione della fattispecie penalmente sanzionata e delle sue conseguenze presuppone “una riflessione particolarmente attenta sulle ragioni che portano a qualificare reato un certo fatto umano, nonché la possibilità alle minoranze di intervenire sugli indirizzi e sulle scelte di politica criminale della maggioranza: in un processo dialettico al quale si partecipa – si dovrebbe partecipare – per convincere ed essere convinti”. Così GALLO M., *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, I, Torino, 2014, pag. 36.

⁷⁵ La legalità è funzionale alla limitazione del potere, realizzata mediante la supremazia della legge quale atto degli organi di rappresentanza democratica. La duplice valenza, garantista e democratica è ciò che hanno in comune il principio di legalità e la riserva di legge che tuttavia assolvono la funzione di limitare il potere in modi differenti. Così CARLASSARE L., *La concezione della legalità in Sergio Foïs*, in VIGNUDELLI A. (a cura di), *La dottrina di Sergio Foïs*, Modena, 2012, pag. 30 ss.

⁷⁶ “L’equazione legge-volontà generale fornisce la base per ricondurre la legalità ad uno dei cardini dell’ideologia della Rivoluzione: il principio democratico”. IBIDEM, pag. 33 ss.

⁷⁷ La riserva di legge non presuppone una democrazia qualsiasi, “una democrazia assunta in un senso molto generico e indifferenziato: implica, piuttosto, il riferimento a un certo modello di democrazia (tra i diversi possibili), che [è] compromesso o ricerca di intesa collaborativa tra maggioranza e opposizione”. Così FIANDACA G., *Aspetti problematici del rapporto tra diritto penale e democrazia*, in STILE A. M., (a cura di), *Democrazia e autoritarismo nel diritto penale*, Napoli, 2011, pag. 137. In senso conforme Corte cost., sent. 23.10.1989, n. 487, in *Sito uff. Corte cost.*, [la quale] nel ricercare la *ratio* della riserva di legge, ha sottolineato, in particolare, il procedimento di formazione della legge, aperto al confronto tra maggioranza e minoranza, adeguato a tutelare i diritti dell’opposizione nel sindacare le scelte di criminalizzazione adottate dalla maggioranza, [ed] individuò il fondamento del principio di riserva di legge penale nel fatto che il soggetto-Parlamento, l’organo produttore della legge, vede riunito, attraverso i suoi rappresentanti, tutto il popolo sovrano: e questo non può legiferare “contro sé stesso”. Sul confronto tra la produzione di penalità e il governo e il parlamento prodotti dal sistema elettorale maggioritario si veda INSOLERA G., *La produzione del “penale”: tra Governo e Parlamento maggioritario*, in *Dir. pen. cont.*, 17 giugno 2016, pag. 4, nonché MANNA A., *Il lato oscuro del diritto penale*, Pisa, 2017, pag. 23 ss.

attribuirgli il monopolio della produzione delle norme penali, significa assicurare - a garanzia delle libertà dei cittadini - una più forte legittimazione politica delle scelte punitive dello Stato”⁷⁸. Non sono pertanto ammissibili interpretazioni aventi l’effetto di estendere l’area del penalmente rilevante oltre i limiti di una legittima interpretazione estensiva⁷⁹, come verificatosi con la commistione tra evasione ed elusione fiscale: nel ribadire che “la più grande libertà dei sudditi dipende dal silenzio della legge”⁸⁰, con l’affermazione della rilevanza penale dell’elusione, tale silenzio è stato disturbato dalla giurisprudenza⁸¹, il cui crescente potere normativo è concausa dell’affermata crisi del principio di legalità⁸² e dell’allontanamento del diritto penale dal monopolio produttivo del parlamento⁸³.

3.2. Lo Stato di diritto tra i significati del principio di legalità e le nozioni di reato.

Il principio di legalità riguarda così intimamente il rapporto fra individuo e Stato di diritto, al punto che una sua crisi è tale anche per lo Stato di diritto⁸⁴ allorquando un potere

⁷⁸ Così MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale. Parte Generale*, Milano, 2015, pag. 41. Con l’entrata in vigore della Costituzione repubblicana, le ragioni sottese alla riserva di legge si ampliano ed alla tradizionale garanzia di certezza affiancano il profilo della garanzia democratica.

⁷⁹ In generale, CARLASSARE L., *La concezione della legalità in Sergio Foïs*, cit., pag. 29, distingue tra legittimità e legalità. Anche se “entrambe attributi del potere, l’una riguarderebbe il “titolo” del potere medesimo, l’altra il suo esercizio”. Secondo questa distinzione, con specifico riferimento alla materia penalistica, un’interpretazione analogica è illegittima perché “l’analogia vietata inizia dove finisce l’effettivo significato delle parole”. Così HASSEMER J., AK-StGB, 1990, § 1, Rn. 80, citato da MARINUCCI G., *L’analogia e la “punibilità svincolata dalla conformità alla fattispecie penale”*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2007, pag. 1268. Il divieto di analogia è corollario del principio di legalità e, nell’ambito di un diritto penale democratico, quest’ultimo “non abbisogna di particolari giustificazioni: esso serve a garantire la libertà individuale anche se la sussunzione del fatto sotto la norma non va intesa in senso puramente meccanico, eliminando ogni possibilità di apprezzamento da parte del giudice”. Così BETTIOL G., *Il problema penale*, Palermo, 1948, pag. 49. Si rinvia anche alla precisazione di DONINI M., *Disposizioni e norma nell’ermeneutica penale*, cit., pag. 112, per cui “l’analogia suppone che non sia più possibile una diversa interpretazione della legislazione esistente. Occorre una nuova norma. Essa implica pertanto un’integrazione del diritto non dall’interno della disposizione, ma pur sempre dall’interno dell’ordinamento, mediante autointegrazione. Sennonché, trattandosi di un’operazione dichiaratamente paralegislativa, essa non vale per il diritto penale”.

⁸⁰ Così HOBBS T., *Leviatano*, cit., cap. XXI “Della libertà dei sudditi”, pag. 231.

⁸¹ Secondo BECCARIA C., *Dei delitti e delle pene*, cit., pag. 10, se “nessun magistrato (che è parte di società) può con giustizia infliggere pene contro ad un altro membro della società medesima. Ma una pena accresciuta al di là del limite fissato dalle leggi è la pena più giusta più un’altra pena: dunque non può un magistrato, sotto qualunque pretesto di zelo o di ben pubblico, accrescere la pena stabilita ad un delinquente cittadino”. La medesima esigenza fu ravvisata nel Codice penale RATTAZZI del 1859 il cui art. 4 prevedeva che “le pene imposte dalla legge non potranno dal Giudice aumentarsi, diminuirsi, né commutarsi, se non nei casi ed entro i limiti dalla legge stessa determinati”: www.giustizia.it

⁸² Sui sintomi e ragioni di crisi della riserva di legge, a partire dalla fine degli anni ’70 (del Novecento), si rinvia a FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell’età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, pag. 84 ss., nonché a GROSSO C.F., *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine all’asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, *ivi*, pag. 125.

⁸³ In questi termini GARGANI A., *Verso una “democrazia giudiziaria”? i poteri normativi del giudice tra principio di legalità e diritto europeo*, in *Criminalia*, 2011, pag. 107.

⁸⁴ In questo senso anche FOIS S., *Legalità (principio di)*, in ID., *La crisi della legalità*, cit., 2010, pag. 386 ss., per cui il principio di legalità riveste “estrema importanza, non solo perché incide su problemi che nelle nostre esperienze giuridiche assumono un ruolo centrale, quale quelli dell’ordine delle fonti normative [...] e

è esercitato in modo costituzionalmente improprio. Affermare però che la legalità è funzionale alla limitazione del potere non corrisponde alla storia né risponde immediatamente alle esigenze liberali perché il principio è declinabile in una prospettiva tanto formale quanto sostanziale, pervenendo a risultati diametralmente opposti. Nella medesima duplice prospettiva è possibile argomentare sulla nozione di Stato di diritto, sul conseguente legame con le nozioni di legge e reato nelle rispettive accezioni formali e sostanziali⁸⁵, nonché, infine, circa le implicazioni sulle funzioni svolte dal bene giuridico.

Se la formula “Stato di diritto” è stata tra le più fortunate della scienza giuridica contemporanea, essa è però “nozione generale e iniziale” perché fornisce una “direzione di sviluppo dell’organizzazione dello Stato, senza precise implicazioni riguardo al contenuto delle attività che incidono sulla posizione dei cittadini”. Di questa espressione può allora fornirsi una definizione formale, legata all’autorità statale come tale e del tutto “indifferente ai contenuti e agli scopi dell’azione statale”⁸⁶, oppure, al contrario, una sostanziale che vede le leggi subordinate “al limite materiale del riconoscimento di alcuni diritti fondamentali considerati costituzionalmente, e quindi in linea di principio “inviolabili”⁸⁷.

In materia penale, il principio di legalità formale pone il divieto di punire un qualsiasi fatto che, al momento della sua commissione, non sia espressamente previsto come reato dalla legge e con pene che non siano dalla legge espressamente stabilite. Esso trova la sua prima e tradizionale espressione nella riserva di legge⁸⁸ formulata agli articoli 1 c.p. e 25, secondo comma, della Costituzione⁸⁹ ed è specificato dagli ulteriori corollari.

della garanzia dei diritti individuali, ma anche perché appare in intima connessione con quel concetto, o meglio, principio del cosiddetto Stato di diritto, che, almeno nella cultura occidentale, viene considerato fondamentale conquista dell’esperienza giuridica moderna e contemporanea”.

⁸⁵ Evidenza che “non è che fosse chiaro il principio in questione, ma non era chiaro a quale concetto di legge si riferisse e specialmente a quale idea politica si ispirasse. Si trattava di un concetto “formale” di legge, che cioè aveva riguardo da chi e come essa era prodotta, o invece si trattava di un “concetto materiale” di legge, che cioè aveva riguardo al suo contenuto, cioè a quanto doveva rappresentare il contenuto del precetto legislativo”. Così FOIS S., *La riserva di legge*, cit., pag. 25.

⁸⁶ Così ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, cit., pag. 20 ss., per cui “con una simile nozione di Stato di diritto priva di contenuti, si perveniva a uno svuotamento che trascurava ciò che, dal punto di vista propriamente politico costituzionale, era invece essenziale, cioè i compiti e fini dello Stato e la natura della legge”.

⁸⁷ Si veda BOBBIO N., *Liberalismo e democrazia*, cit., pag. 38, per cui “si può parlare di stato di diritto in senso forte per distinguerlo dallo stato di diritto in senso debole che è lo stato non dispotico, cioè retto non dagli uomini ma dalle leggi, e dallo stato di diritto in senso debolissimo, qual è quello kelseniano, secondo cui, una volta risolto lo stato nel suo ordinamento giuridico, ogni stato è stato di diritto”.

⁸⁸ Sul carattere di riserva tendenzialmente assoluta, con la possibilità che, in settori particolarmente tecnici e in rapporto per esempio a precise esigenze di aggiornamento, alla fonte sublegislativa sia assegnato il compito di conferire alla descrizione dell’illecito “quella precisione di espressione e quella puntualizzazione della regola di condotta che emergono quali obiettivi di uno sviluppo obbligato del principio di legalità retamente inteso”, si veda ROMANO M., *Art. 1, Commentario sistematico al codice penale*, Milano, 2004, pag. 37. Si veda anche MANES V., *L’eterointegrazione della fattispecie penale mediante fonti subordinate, tra riserva “politica” e specificazione “tecnica”*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2010, pag. 84.

⁸⁹ Sul raccordo tra l’art. 25, secondo comma, Cost. e gli artt. 1 e 2 c.p., si rinvia a BRICOLA F., *La discrezionalità nel diritto penale*, Milano, 1965, pag. 229.

In primo luogo, la determinatezza⁹⁰ (nella costruzione) o tassatività (nell'applicazione) della fattispecie⁹¹ che, in quanto "presiede alla formulazione delle fattispecie penali da parte del legislatore" è tanto un principio politico appartenente "alle tradizioni costituzionali quale corollario del principio di certezza del diritto"⁹², quanto "un concetto della dottrina del reato"⁹³. Diversamente dalla riserva di legge, il principio di determinatezza non riguarda la fonte, ma le modalità espressive della penalità⁹⁴. Esso è strettamente legato al divieto di

⁹⁰ Per l'approfondimento si rinvia a PALAZZO F., *Il principio di determinatezza nel diritto penale. La fattispecie*, Padova, 1979, nonché a LEINERI G., *Il principio di determinatezza e il principio di precisione/tassatività e le sue ricadute nella tecnica di formulazione della fattispecie penale*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-PAPA M.-MANNA A. (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte generale. Il diritto penale e la legge penale*, vol. I, Torino, 2012, pag. 182 ss. Secondo la Corte costituzionale, "a base del principio di tassatività della fattispecie contenuto nella riserva assoluta di legge in materia penale, di cui all'art. 25 Cost., sta in primo luogo l'intento di evitare arbitrii nell'applicazione di misure limitative di quel bene sommo ed inviolabile costituito dalla libertà personale. Per effetto di tale principio, onere della legge penale è quello di determinare la fattispecie criminosa con connotati precisi in modo che l'interprete, nel ricondurre un'ipotesi concreta alla norma di legge, possa esprimere un giudizio di corrispondenza sorretto da fondamento controllabile. Tale onere richiede una descrizione intellegibile della fattispecie astratta, sia pure attraverso l'impiego di espressioni indicative o di valore e risulta soddisfatto fintantoché nelle norme penali vi sia riferimento a fenomeni la cui possibilità di realizzarsi sia stata accertata in base a criteri che allo stato delle attuali conoscenze appaiano verificabili". Così Corte cost., sent. 08.06.1981, n. 96, in *Sito uff. Corte cost.*

⁹¹ Sulla distinzione tra determinatezza e tassatività, solitamente impiegati in maniera fungibile, si rinvia a Corte cost., sent. 16.05.1989, n. 247, in MANES V., *Principi costituzionali in materia penale (diritto penale sostanziale)*, 2014, pag. 19, per cui la determinatezza è intesa "quale modo (di formulazione e, conseguentemente) di essere della norma (o di un suo elemento) ed assume "contenuto più vasto ed intenso di quello di tassatività", *Sito uff. Corte cost.*

⁹² Per la Corte di giustizia, sent. 12.12.1996, cause C-74/95 e C-129/95, "il principio che ordina di non applicare la legge penale in modo estensivo a discapito dell'imputato, che è il corollario del principio della previsione legale dei reati e delle pene, e più in generale del principio di certezza del diritto, osta a che siano intentati procedimenti penali a seguito di un comportamento il cui carattere censurabile non risulti in modo evidente dalla legge. Tale principio, che fa parte dei principi generali di diritto poiché si trova alla base delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, è stato altresì sancito da diversi trattati internazionali e, in particolare, dall'art. 7 della Convenzione EDU" (par. 25): www.curia.eu.

⁹³ In questo senso BRICOLA F., *Teoria generale del reato*, cit., pag. 22, per il quale "la rivalutazione del significato di tali norme [artt. 25, comma 2, e 27, commi 1, 2 e 3], enucleato in forma autonoma dalle norme ordinarie, [consente] di formulare una teoria generale del reato, intesa come sintesi di connotati essenziali dell'illecito penale, sulla base dei principi costituzionali, non più esclusivamente appartenenti alla politica criminale". In senso contrario PAGLIARO A., *Il fatto di reato* (Palermo, 1960), in ID., *Il diritto penale fra norma e società. Scritti 1956-2008*, I, Milano, 2009, pag. 227, ritiene che "la scienza del diritto, almeno nel suo aspetto di scienza del diritto positivo, che è quello che conta in una indagine sulle categorie fondamentali della dottrina del reato (diversa cosa è, ovviamente, la politica criminale), non tiene in considerazione i criteri che guidano i soggetti che pongono in essere le leggi, ma solo l'effettivo risultato della normazione legislativa".

⁹⁴ Secondo ROMANO M., Art. 1, *Commentario*, cit., pag. 42, "la determinatezza è l'ultimo e più raffinato frutto dell'evoluzione del principio di legalità [...] mentre la riserva di legge tende a bloccare l'arbitrio del potere esecutivo, la determinatezza tende a prevenire quello del potere giudiziario. L'art. 25, co. 2° Cost. richiede al legislatore di fare egli stesso le sue scelte di incriminazioni e di non farne scivolare il peso pratico sul giudice, ciò si verifica invece quando la norma emanata consente alla magistratura una gamma applicativa molto vasta e un campo di intervento eccessivo [...] Il principio si radica dunque sull'importanza della precisione della formulazione dell'illecito penale". Quale conseguenza dell'imprecisione GATTA G.L., *Abolito criminis e successione di norme integratrici: teoria e prassi*, Milano, 2008, pag. 6 ss., individua l'interpretazione giudiziale integratrice che si ha "quando le norme penali sono imprecise: quando cioè il legislatore, omettendo di formulare leggi precise e chiare, fa sì che il giudice assuma un ruolo creativo e che il perimetro del penalmente rilevante venga tracciato, caso per caso, dal singolo giudice e non già, in via generale e astratta, dalla legge". Una simile attività "è senza dubbio vietata dal principio di separazione dei poteri di cui l'art. 25, secondo comma, Cost. che declina una versione particolarmente rigida nella materia penale". Così Corte cost., ord. 26.01.2017, n. 24, in *Dir. pen. cont.*, con note di MANES V., *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco"*. Note minime all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 24 del 2017, 13 febbraio 2017, nonché di SOTIS C., *Tra Antigone e Creonte io sto con Porzia*, cit.

analogia, ulteriore corollario della legalità, nella misura in cui l'indeterminatezza della fattispecie penale⁹⁵ e, conseguentemente, il suo indefinito ambito di applicazione rendono superflua⁹⁶ l'integrazione della norma in via analogica⁹⁷. Coerentemente con il "significato storico-costituzionale del principio di legalità che è quello di consacrare il monopolio del potere legislativo nella formazione della legge penale", il divieto di analogia vieta l'aggravamento "della situazione giuridica del cittadino (elementi di reato, sanzioni), non di per sé l'attenuazione o l'eliminazione di conseguenze per lui dannose"⁹⁸.

La necessaria determinatezza della fattispecie non è soltanto un corollario del principio di legalità perché "riflette ulteriori caratteristiche ed esigenze interne alla tutela penalistica" a ragione del collegamento, da una parte, con il principio della frammentarietà in base al quale "la tutela penale è tendenzialmente apprestata soltanto contro determinate forme di aggressione ai beni giuridici"; dall'altra, con la colpevolezza quale "secondo aspetto della legalità"⁹⁹ che è "condizione indispensabile perché la norma penale possa efficacemente fungere da guida del comportamento del cittadino"¹⁰⁰.

⁹⁵ Sull'illegittimità costituzionale di norme penali non determinate si veda la sentenza 08.06.1981, n. 96, *cit.*, nella quale la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità del delitto di plagio di cui all'art. 603 c.p. a causa della imprecisione ed indeterminatezza della norma e, conseguentemente, dell'impossibilità di attribuire ad essa un contenuto oggettivo, coerente e razionale e pertanto l'assoluta arbitrarietà della sua concreta applicazione, astrattamente riferibile a qualsiasi fatto che implichi dipendenza psichica di un essere umano da un altro essere umano, senza che vi sia alcun sicuro parametro per accertarne l'intensità".

⁹⁶ In senso conforme MOCCIA S., *Lo Statuto della Corte Penale Internazionale: i profili della legalità*, in DOLCINI E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, vol. II, 2006, pag. 493, per cui la previsione del divieto di analogia, "in mancanza dei requisiti della determinatezza, si riduce ad una formula vuota. La determinatezza/tassatività viene, quindi, a rappresentare un aspetto di non poco momento del rapporto tra autorità ed individuo".

⁹⁷ Il divieto di *analogia in malam partem*, che vieta al giudice di ricondurre sotto la norma casi non riconducibili a nessuno dei suoi possibili significati, è una delle conseguenze dell'obbligo di fedeltà del giudice alla legge imposto dall'art. 101, secondo comma, della Costituzione: "il giudice fuoriesce dall'interpretazione allorché riferisce la norma a situazioni non riconducibili a nessuno dei suoi possibili significati letterali". Così MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale*, *cit.*, pag. 72.

⁹⁸ Così ROMANO M., Art. 1, *Commentario*, *cit.*, pag. 47, per cui dall'art. 25, secondo comma, Cost. può pertanto derivarsi un divieto di *analogia in malam partem* già considerato nell'art. 14 delle preleggi. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 129, terzo comma, del testo approvato dalla Commissione bicamerale per la riforma della Costituzione, istituita ai sensi della legge costituzionale 24.01.1997, n. 1, "le norme penali non possono essere interpretate in modo analogico o estensivo": www.camera.it/parlam/bicam/rifcost/dossier/dspro129.html. Si veda PAGLIARO A., *Il diritto penale fra norma e società*, *cit.*, vol. III, 2009, pag. 145, nonché a FIANDACA G., *La giustizia penale in bicamerale*, in *Foro it.*, 5/1997, pag. 161.

⁹⁹ Così Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364, in *Sito uff. Corte cost.*, per cui "il principio di colpevolezza, in questo senso, più che completare, costituisce il secondo aspetto del principio, garantistico, di legalità, vigente in ogni Stato di diritto". Per l'approfondimento si rinvia a MANTOVANI F., *Ignorantia legis scusabile e inescusabile*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1990, pag. 379.

¹⁰⁰ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, *cit.*, pag. 86, per i quali la determinatezza delle fattispecie incriminatrici e si proietta anche nel campo del diritto processuale nella misura in cui "l'elusione del principio in esame pregiudicherebbe lo stesso principio dell'obbligatorietà dell'azione penale [e lederebbe] il diritto costituzionale alla difesa, data la difficoltà di confrontarsi con un'imputazione ben precisa in assenza di una puntuale descrizione legale del fatto contestato". Sul parallelismo tra principi di legalità ed obbligatorietà dell'azione penale si veda MUSCO E., *A proposito... di legalità penale*, in *Arch. pen.*, 3/2014, pag. 826, per il quale se, da una parte, il primo "vieta che alcuno possa essere punito per fatti non sanzionati dalla legge, impone, invece, che ciascuno debba essere punito se il fatto era già previsto come reato e dunque sanzionato dalla legge stessa. [Dall'altra] Il principio di obbligatorietà dell'azione penale determina

Da ultimo, il divieto di retroattività di una legge incriminatrice o comunque aggravatrice della situazione giuridica del cittadino e non anche della legge che migliora detta situazione, eliminando dall'ordinamento una fattispecie criminosa oppure attenuandone gli effetti¹⁰¹: all'irretroattività della norma penale sfavorevole si accompagna inoltre l'obbligo dell'applicazione retroattiva di quella più favorevole, previsto all'art. 2, commi secondo e terzo, c.p., che, sebbene non sia stato costituzionalizzato, ha rilevanza (*sub*)costituzionale attraverso l'art. 117, primo comma¹⁰². Il riferimento è al principio di legalità, previsto all'art. 7 della Convenzione EDU, che “permea di sé l'intero impianto della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, molteplici essendo le disposizioni di questa che richiamano il concetto di legalità o la nozione di legge [...] che è un fondamento di ogni società democratica e patrimonio comune degli Stati membri del Consiglio d'Europa”¹⁰³.

sul piano processuale un identico vincolo, togliendo al pubblico ministero poteri discrezionali sull'opportunità di agire”.

¹⁰¹ Così ROMANO M., Art. 1, *Commentario, cit.*, pag. 45 ss. Per l'approfondimento si rinvia a CADOPPI A., *Il principio di irretroattività*, in INSOLERA G.-MAZZACUVA N.-PAVARINI M.- ZANOTTI M. (a cura di), *Introduzione al sistema penale*, I, Torino, 2000, pag. 178.

¹⁰² In questo senso Corte cost., sent. 22.10.2007, n. 348 per cui “non significa che le norme della CEDU, quali interpretate dalla Corte di Strasburgo, acquistano la forza delle norme costituzionali e sono perciò immuni dal controllo di legittimità costituzionale [...] Proprio perché si tratta di norme che integrano il parametro costituzionale, ma rimangono pur sempre ad un livello sub-costituzionale, è necessario che esse siano conformi a Costituzione. La particolare natura delle stesse norme, diverse sia da quelle comunitarie sia da quelle concordatarie, fa sì che lo scrutinio di costituzionalità non possa limitarsi alla possibile lesione dei principi e dei diritti fondamentali [...] o dei principi supremi [...], ma debba estendersi ad ogni profilo di contrasto tra le “norme interposte” e quelle costituzionali”, in *Sito uff. Corte cost.* Sul tema si veda PETRI V., *Il valore e la posizione delle norme CEDU nell'ordinamento interno* (nota a Corte Cost., sent. 24.10.2007, n. 348 e 349), in *Cass. pen.*, 6/2008, pag. 2296; DELLI PRISCOLI L.-FIORENTI F., *La Corte costituzionale e il principio di retroattività della legge più favorevole al reo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009; GAMBARDELLA M., *L'art. 2 del codice penale tra nuova incriminazione, abolito criminis, depenalizzazione e successione di leggi nel tempo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009, pag. 1194; MAUGERI A.M., *La dichiarazione di incostituzionalità di una norma per la violazione di obblighi comunitari ex artt. 11 e 117 Cost.: si aprono nuove prospettive?* (nota a Corte cost., sent. 28.01.2010, n. 28), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2011, pag. 1150; VALENTINI V., *La giustizia penale convenzionale e l'oltranzismo dei controlimiti*, in AA.VV., *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'ordinamento italiano. Problematiche attuali e prospettive per il futuro*, Torino, 2015, pag. 255. Sul tema si vedano altresì CUPELLI C., *Il caso Taricco e il controlimite della riserva di legge in materia penale*, pag. 331, e MANES V., *La “svolta” Taricco e la potenziale “sovversione di sistema”: le ragioni dei controlimiti*, pag. 203, entrambi in BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017.

¹⁰³ Così Cass. pen. Sez. Unite, sent. 13.05.2010, n. 18288, in *Leggi d'Italia*. Secondo la Suprema Corte, nonostante appaia “debole” e scarsamente “incisiva” rispetto ai connotati degli ordinamenti penali continentali (riserva di legge, irretroattività, determinatezza, divieto di analogia), l'art. 7 della CEDU “presenta, in realtà, contenuti particolarmente qualificanti, resi progressivamente espliciti dalla giurisprudenza della Corte EDU, che ha esteso la portata della disposizione, includendovi il principio di determinatezza, il divieto di *analogia in malam partem* [sent. 22.06.2000, caso n. 32492/1996 COËME e altri c. Belgio], il principio implicito della retroattività della legge meno severa [sent. 17.09.2009, caso n. 10249/03 SCOPPOLA c. Italia.], e ha enucleato dal sistema della Convenzione un concetto di “legalità materiale”, in forza del quale possono raggiungersi livelli garantistici, per certi aspetti, più elevati di quelli offerti dall'art. 25 della Costituzione”. Per l'approfondimento si rinvia a GAMBARDELLA M., *Il “caso Scoppola”: per la Corte europea l'art. 7 CEDU garantisce anche il principio di retroattività della legge penale più favorevole*, in *Cass. pen.*, 5/2010, pag. 2020, nonché ID., *Lex mitior e giustizia penale*, Torino, 2013, pag. 47 ss. Sulla retroattività della norma penale più favorevole si veda anche l'art. 15, primo comma, del Patto internazionale sui diritti civili e politici, siglato a New York 16 dicembre 1966: “se, posteriormente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne. Al di fuori del citato art. 25, secondo comma, la rilevanza

Rinviando le considerazioni sulle maggiori garanzie connesse alla “visione sostanziale del principio di legalità” espressa dall’art. 7 della CEDU, che appare al contrario meno garantista nella misura si prescinda dalla riserva di legge, la legalità costituzionalmente intesa “è “principio supremo dell’ordinamento, posto a presidio dei diritti inviolabili dell’individuo”¹⁰⁴ e risponde alle esigenze di certezza e di garanzia della libertà individuale perché sono “non punibili le azioni non espressamente incriminate dalla legge pur se antisociali e, viceversa, punibili le azioni dalla legge espressamente incriminate anche se socialmente non pericolose”¹⁰⁵.

Nella sua accezione formale, tuttavia, il principio di legalità presenta l’inconveniente di “costituire un ostacolo alla difesa sociale contro il crimine e di legittimare fratture anche gravi tra criminalità legale e criminalità reale” perché, da una parte, non consentendo di punire condotte non legislativamente previste come reato, “avvantaggia coloro che agiscono ai margini della legge o che, sfruttandone le imperfezioni, svincolano impunemente tra le sue maglie”; dall’altra, “porta a punire, per il solo fatto che sono ancora previste come reati dalla legge, condotte che non sono antisociali o non sono più sentite come tali, può porre la legge in contrasto con il senso di giustizia sostanziale della comunità”¹⁰⁶.

Al contrario, l’accezione sostanziale del principio di legalità permette di considerare reati “i fatti socialmente pericolosi, anche se non espressamente previsti dalla legge, e ad essi vanno applicate le pene adeguate allo scopo”. In questa prospettiva, la legalità penale esprime una scelta a favore della difesa sociale¹⁰⁷ e soddisfa l’esigenza di una giustizia reale

costituzionale di tale principio può individuarsi verosimilmente nell’art. 10 o, comunque, all’art. 117, primo comma, della Costituzione.

¹⁰⁴ Così Corte cost., ord. 26.01.2017, n. 24, *cit.* Sul punto per SICURELLA R., *Oltre la vexata quaestio della natura della prescrizione. L’actio finium regundorum della Consulta nell’ordinanza Taricco, tra sovranismo (strisciante) e richiamo (palese) al rispetto dei ruoli*, in BERNARDI A.-CUPELLI C. (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo fra le Corti. L’ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*. Atti del convegno tenutosi all’Università degli Studi di Ferrara il 24 febbraio 2017, Napoli, 2017, *in corso di pubblicazione*, “al di là del comprensibile irrigidimento provocato dalla spregiudicatezza mostrata dalla Corte di Giustizia e il severo monito a rispettare le identità costituzionali, l’ordinanza parrebbe riflettere la scelta della Consulta di sottrarsi alla (in verità necessaria) rilettura del testo costituzionale alla luce delle basilari acquisizioni del processo di integrazione europea e più specialmente della partecipazione dello stesso – quale sviluppo dell’art. 11 Cost. – alla definizione della identità costituzionale della Repubblica italiana. Una ri-lettura, ancora, che chiama in causa non solo il complesso normativo dell’ordinamento europeo ma altresì le specifiche dinamiche anche istituzionali su cui questo riposa, ed *in primis* l’interlocuzione diretta tra la Corte di Lussemburgo ed i giudici interni nel loro ruolo di giudici ordinari europei cui è demandata l’applicazione quotidiana del diritto europeo e per tale loro ruolo investiti di prerogative e poteri, anche trascinanti la mera attività interpretativa e inclusivi di giudizi valutativi fisiologicamente dis-funzionali rispetto al mantenimento dello *status quo* dell’ordinamento interno in cui operano”.

¹⁰⁵ In questi termini MANTOVANI F., *Diritto penale, cit.*, pag. 3 ss.

¹⁰⁶ IBIDEM, pag. 10. Sul punto per MUSCO E., *Consenso e legislazione penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1993, pag. 80 ss., esiste di “una relazione di continuo, una implicazione contenutistica reciproca, in conformità al riconosciuto ruolo del consenso quale fondamento della democrazia. Valido in generale per ogni tipo di legislazione, questo rapporto acquista un significato ancor più pregnante nel settore della legislazione penale in considerazione della peculiare natura degli interessi in essa coinvolti e da essa pregiudicati”.

¹⁰⁷ Sulla rilevanza penale dell’abuso del diritto, secondo CONSULICH F., *La scriminante sfigurata, cit.*, pag. 2 ss., “la trasformazione ermeneutica del tipo penale in campo tributario risponde, oggi, ad un marcato

in cui rileva penalmente “tutto ciò che offende l’ordine sociale di un determinato tipo di Stato”, con la conseguenza che “sono punibili le azioni socialmente pericolose anche se non espressamente incriminate dalla legge e, viceversa, sono non punibili le azioni espressamente incriminate dalla legge se socialmente non pericolose”¹⁰⁸.

All’antagonismo tra accezione formale e sostanziale del principio di legalità segue quello tra le nozioni formale e sostanziale di reato, potendosi qualificare tale, da una parte, l’ipotesi descritta nel tipo legale per cui la legge commina la sanzione penale¹⁰⁹; dall’altra, il fatto pericoloso per la società, a prescindere che sia tipico o meno, con la conseguenza che “la criminalità del fatto non si attinge più soltanto dalla legge, ma da fonti normative extralegislative, sostituendosi o aggiungendosi il giudizio sostanziale di riprovazione sociale al giudizio di riprovazione legislativa”¹¹⁰. Paradigmatiche della non immediata significatività dell’espressione Stato di diritto furono le modifiche, illiberali ed orientate ad una nozione sostanziale del reato, delle disposizioni sul principio di legalità contenute nei codici penali spagnolo¹¹¹ e tedesco¹¹², nonché una proposta di modifica del codice

bisogno di pena”. L’Autore rileva infatti, opportunamente, che “la conformazione di alcune fattispecie del d. lgs. 74/2000, per come interpretate dalla Cassazione, rispondono ad una logica funzionale, che rende le norme incriminatrici molto duttili per le agenzie del controllo penale” e, soprattutto, ad un impiego della pena “non più solo come strumento reattivo all’illecito, ma anche proattivo rispetto all’implementazione di direttrici più ampie di politica del diritto” in una prospettiva “quasi moralizzante” che tende alla “criminalizzazione delle forme di devianza economica” come l’elusione fiscale. Per questa logica funzionale ed eticizzante del diritto penale si rinvia a PALIERO C.E., *L’agorà e il palazzo. Quale legittimazione per il diritto penale?*, in *Criminalia*, 2012, pag. 101.

¹⁰⁸ Così MANTOVANI F., *Diritto penale, cit.*, pag. 6, il quale rileva che il principio di legalità è in questa accezione “denominato polemicamente *nullum crimen sine poena* e più pacatamente *nullum crimen sine jure* o qualificabile, forse meglio, come *nullum crimen sine iniuria*”

¹⁰⁹ La definizione formale del reato è l’altro nome del principio di legalità. Così PAGLIARO A., *Il reato*, in GROSSO C.F., PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2007, pag. 13, il quale, a fronte del “pregio di consentire, nella maggior parte dei casi, una rapida individuazione di fatti che, in un certo ordinamento giuridico, costituiscono reato, è difettosa dal punto di vista teorico perché, così come è formulata, lascia scivolare facilmente in un circolo vizioso”. Infatti, “gli stessi autori che definiscono il reato attraverso la sanzione penale, al momento di chiarire quest’altro concetto affermano che la sanzione penale è la conseguenza giuridica del reato. Così, la definizione di reato presuppone quella di sanzione penale; e la definizione di sanzione penale presuppone quella di reato”.

¹¹⁰ Sempre MANTOVANI F., *Diritto penale, cit.*, pag. 18, in cui l’Autore evidenzia come “il nucleo essenziale della teoria generale del reato non è più l’azione tipica ma l’azione antisociale. Oggetto dell’interpretazione è non tanto il testo legislativo, bensì il fatto storico nella sua antisocialità”.

¹¹¹ Il riferimento è all’art. 3 del codice penale spagnolo, modificato nel 1928: “nel caso in cui un giudice si convinca che un fatto meriti repressione, e che non sia punibile a norma di legge, nella sua decisione definitiva esporrà il fatto al Governo, con le ragioni che inducono a ritenerlo meritevole di sanzione penale”, in *Gaceta de Madrid*, n. 257 del 13.09.1928, pag. 1453: www.boe.es. Per l’approfondimento si veda SALDAÑA Q., *La lotta contro i criminali nel codice penale spagnolo del 1928*, in AA.VV., *Il codice Rocco e le recenti codificazioni penali*, Roma, 1932, pag. 75 ss., nonché COBO DEL ROSAL G., *El proceso de elaboración del Código penal de 1928*, in *Anuario de historia del derecho español*, 2012, pag. 561. Per il contesto storico-politico di riferimento si rinvia a BEN AMÍ S., *La Dictadura de Primo de Rivera, 1923-1930*, Planeta, 1984.

¹¹² Si tratta della modifica del paragrafo secondo del codice penale del 1935: “è punito chi commette un fatto che la legge dichiara punibile o che è meritevole di punizione secondo il pensiero che sta a fondamento di una legge penale e secondo un sano sentimento popolare. Se contro il fatto non possa trovare immediata applicazione nessuna precisa legge penale, il fatto viene punito secondo quella legge il cui pensiero fondamentale meglio gli sia applicabile”, in *Riv. dir. pen.*, 1935, pag. 1048. Per l’approfondimento si rinvia a NUVOLONE P., *La riforma del § 2 del cod. pen. germanico*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1938, pag. 530; VASSALLI G.,

italiano¹¹³. Queste esperienze dimostrarono l'inefficacia della mera proclamazione del primato della legge e dello Stato di diritto e la necessità di "individuare parametri metalegislativi di validità, che impediscano la resa all'assolutezza al potere statale e un impiego dispotico della legge"¹¹⁴; tali parametri sono individuabili nei diritti fondamentali dell'uomo la cui affermazione segnala la nascita del costituzionalismo contemporaneo. All'indomani della seconda guerra mondiale¹¹⁵, infatti, quel costituzionalismo già presente nella Dichiarazione francese del 1789¹¹⁶ assunse una vocazione universale attraverso il progressivo allargamento della sfera pubblica dei diritti¹¹⁷: i diritti non sono più fondamentali solo all'interno della dimensione statale, ma sono riconosciuti come tali anche dalla comunità internazionale come solennemente affermato dalla Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, approvata il 10 dicembre 1948 dall'Assemblea delle Nazioni Unite¹¹⁸, e dalla Convenzione del Consiglio d'Europa per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle

La giurisprudenza penale germanica in materia d'analogia. Applicazioni e proposte d'applicazione del paragrafo secondo del Codice Penale del Reich, in Riv. dir. pen., 1937, richiamato da DODARO G., *Il valore della Resistenza nell'esperienza di Giuliano Vassalli*, in PEZZINI B.-ROSSI S. (a cura di), *I giuristi e la Resistenza. Una biografia intellettuale del Paese*, Milano, 2016, pag. 52 ss. Quest'ultimo Autore rileva che, coerentemente con i postulati del metodo tecnico giuridico, che imponeva al giurista di "stare rigorosamente dentro il recinto della sistematica e della congruità, della logica e della dogmatica, vietando il giudizio politico, la valutazione di merito, la considerazione delle strategie punitive o la critica delle politiche penali e criminali che la legge perseguiva" VASSALLI si astenne dalla formulazione di giudizi espliciti: se per un popolo sia preferibile la soddisfazione del bisogno di "giustizia materiale" piuttosto che il bisogno di tutte le altre esigenze a cui risponde il *nullum crimen sine lege*, ossia la certezza del diritto e l'uguaglianza davanti alla legge, "è una formidabile questione politica".

¹¹³ Al secondo paragrafo del codice penale tedesco si ispirò MAGGIORE G., *Diritto penale totalitario nello Stato totalitario*, cit., pag.140 nel proporre un'analogia modifica dell'art. 1 del codice penale: come "nell'incertezza diviene fonte di diritto, per la legislazione tedesca, il "sano sentimento del popolo (*gesundes Volksempfinden*). Per noi potrebbe avere valore di fonte la volontà del Duce, quale si può ricavare dalla sua parola, dal suo insegnamento, dalla sua dottrina".

¹¹⁴ Così COSTA P., *Il principio di legalità*, cit., pag. 32, il quale ricorda che "il giuspositivismo ottocentesco è stato chiamato sul banco degli imputati con l'accusa di aver favorito un'acritica obbedienza al potere in nome di una concezione meramente formale della validità della legge".

¹¹⁵ La seconda guerra mondiale costituisce un tornante storico fondamentale perché segna l'affermazione a livello planetario dei principi del costituzionalismo come principi non propri di questo o quel popolo o di questa o quella area geopolitica, ma tendenzialmente universali. Così ONIDA V., *La Costituzione del 1948, ieri e oggi*, in *La Costituzione ieri e oggi*, cit., pag. 14 ss.

¹¹⁶ Sul tema si rinvia ad ARDESI L., *Dai diritti umani ai diritti dei popoli*, in BACCARINI E.-FIORAMONTI L. (a cura di), *Diritti umani. Cinquant'anni dopo*, Roma, 1999, pag. 83 ss., il quale si riferisce anche alla Dichiarazione di indipendenza delle colonie americane del 4 luglio 1776, che chiama il popolo a "prendere, tra le potenze della terra, il posto separato ed eguale al quale le leggi della natura e divine gli danno diritto".

¹¹⁷ Secondo FERRAJOLI L., i diritti non sono mai calati dall'alto ma esattamente il frutto di lotte sociali e rotture istituzionali: a partire dalle rivoluzioni americana e francese, attraverso i moti ottocenteschi per gli statuti, infine le lotte operaie, femministe, pacifiste ed ecologiste del Novecento. Così ID., *I diritti fondamentali*, in VITALE E. (a cura di), *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, Roma-Bari, 2001, pag. 22.

¹¹⁸ Nel preambolo della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo si rileva come sia "indispensabile che i diritti umani siano protetti da norme giuridiche, se si vuole evitare che l'uomo sia costretto a ricorrere, come ultima istanza, alla ribellione contro la tirannia e l'oppressione": www.senato.it

libertà fondamentali, siglata a Roma il 4 novembre 1950¹¹⁹: tra i diritti e le libertà fondamentali dell'uomo è altresì compreso il principio del *nulla poena sine lege*¹²⁰.

Non è qui possibile indugiare sul fondamento teorico dei diritti fondamentali¹²¹. Basti accennare che le sue radici sono collegate alla dottrina del giusnaturalismo in base alla quale, a prescindere dall'autorità che emana la singola legge e le conferisce una determinata configurazione storica o positiva, il diritto ha un fondamento naturale ed agli individui sono connaturati diritti inalienabili¹²² per cui "la violazione del diritto avvenuta in un punto della terra è avvertita in tutti i punti"¹²³.

Il profilo di interesse è una certa convergenza tra le visioni giusnaturalista e positivista del diritto¹²⁴, che si realizza sui diritti fondamentali allorquando nelle democrazie a costituzione rigida¹²⁵, sovraordinata e col controllo giurisdizionale sulla legittimità delle leggi, la Costituzione riconosce, formalizza e tutela come inviolabili questi diritti: "le norme

¹¹⁹ Nel preambolo della Convenzione EDU, gli Stati membri del Consiglio d'Europa riaffermano "il loro profondo attaccamento a tali libertà fondamentali che costituiscono le basi stesse della giustizia e della pace nel mondo e il cui mantenimento si fonda essenzialmente, da una parte, su un regime politico effettivamente democratico e dall'altra, su una concezione comune e un comune rispetto dei diritti dell'uomo di cui essi si valgono": www.coe.int

¹²⁰ La Convenzione EDU, all'art. 7 (*Nulla poena sine lege*) dispone infatti che "Nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso". Una deroga è tuttavia contenuta al secondo comma a norma del quale il principio del *nulla poena sine lege* "non ostacolerà il giudizio e la condanna di una persona colpevole di una azione o di una omissione che, al momento in cui è stata commessa, costituiva un crimine secondo i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili". Per l'approfondimento si rinvia a VASSALLI G., *Formula di Radbruch e diritto penale. Note sulla punizione dei "delitti di Stato" nella Germania postnazista e nella Germania postcomunista*, Milano, 2001, per il quale "la locuzione "formula di Radbruch" [intende] l'invalidità nascente dall'intollerabilità".

¹²¹ Sulla questione si rinvia a BOBBIO N., *Sul fondamento dei diritti dell'uomo, Relazione al Convegno sul fondamento dei diritti dell'uomo*, L'Aquila, 14-19 settembre 1964, in *Riv. int. fil. dir.*, 42/1965, pag. 302, nonché a FERRAJOLI L., *Sui fondamenti dei diritti fondamentali. Un approccio multidisciplinare*, in *Studi sulla questione criminale*, 2/2010, pag. 11 ss.

¹²² Significativo il mito greco della giovane Antigone che sfida il potere fino alla morte pur di assicurare al corpo del fratello Polinice la sepoltura che Creonte, il re di Tebe, non vuole concedere per motivi politici: "i tuoi bandi io non credei che tanta forza avessero da far sì che le leggi dei Celesti, non scritte, ed incrollabili, potesse soverchiare un mortal: ché non adesso furon sancite, o ieri: eterne vivono esse; e niuno conosce il di che nacquero", richiamato in FASSÒ G., *Il diritto naturale*, Torino, 1964, pag. 6.

¹²³ Così KANT I., *Per la pace perpetua*, con prefazione di VECA S., Milano, 1991, pag. 53 ss., per il quale "l'idea di un diritto cosmopolitico non è una rappresentazione fantastica di menti esaltate, ma il necessario coronamento del codice non scritto".

¹²⁴ In estrema sintesi, come efficacemente spiegato da BOBBIO N., *Giusnaturalismo e giuspositivismo*, in *Enc. scienze sociali*, vol. IV, Roma, 1994, pag. 367 ss., "per giusnaturalismo si intende quella corrente di pensiero giuridico che ha costantemente, se pure interpretate in diversi modi, queste due caratteristiche: 1) esistono tanto il diritto naturale quanto il diritto positivo; 2) il diritto naturale è assiologicamente superiore al diritto positivo. Per positivismo giuridico s'intende quella corrente di pensiero giuridico che non ammette l'esistenza di un diritto naturale accanto al diritto positivo e sostiene che non esiste altro diritto che il diritto positivo [...]: mentre il giusnaturalismo afferma l'esistenza di entrambi i diritti ma insieme la differenza di grado, il positivismo giuridico afferma del diritto positivo rispetto al diritto naturale non la superiorità ma la esclusività. Il giusnaturalismo è dualistico, il positivismo giuridico è monistico".

¹²⁵ Una volta confluiti nelle Costituzioni, i principi generali, ispirati ai grandi ideali di libertà e giustizia, sono "diventati per i giuristi criteri di valutazione al di sopra delle leggi ordinarie. Però, in quanto tali principi ideali sono entrati a far parte di costituzioni scritte, sono diventati anch'essi diritto positivo nel senso comune di questa parola". IBIDEM, pag. 373.

con le quali vengono positivizzati diritti fondamentali e principi di giustizia, investendo la sostanza delle norme prodotte, [...] esprimono quella che possiamo chiamare la dimensione sostanziale o costituzionale della democrazia, dato che dettano limiti e vincoli di contenuto ai poteri altrimenti illimitati della maggioranza”¹²⁶. Questa nuova impostazione segna l’evolversi del giuspositivismo verso il giuscostituzionalismo¹²⁷, che nell’ordinamento italiano trova la sua “norma fondamentale”¹²⁸ nella Costituzione del 1948: con la forza derivante dalla loro costituzionalizzazione, i diritti fondamentali sono stati assunti nella loro accezione e funzione di limite al potere¹²⁹.

¹²⁶ Così FERRAJOLI L., *Sui fondamenti dei diritti fondamentali*, cit., pag. 15 ss. “Il ruolo tradizionalmente rivestito dalle Carte costituzionali, dalle conquiste ottocentesche nell’ambito degli Stati unitari, sino alle Costituzioni entrate in vigore dopo il secondo conflitto mondiale, è stato quello di “limite” alla legge ordinaria, nel senso che i principi costituzionali sono serviti, per l’appunto, a limitare sia il potere legislativo, che quello governativo, che, infine, il giudiziario, mediante l’affermazione, in particolare, dei diritti fondamentali della persona”. In questi termini MANNA A., *Diritto penale e costituzione*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-PAPA M.-MANNA A. (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte generale. Il diritto penale e la legge penale*, vol. I, Torino, 2012, pag. 62.

¹²⁷ Per l’approfondimento si rinvia a FERRAJOLI L. *Principia iuris. Teoria del diritto e della democrazia*, Roma-Bari, 2007, nonché a DWORKIN R., *I diritti presi sul serio*, Bologna, 2010.

¹²⁸ Si veda Kelsen H., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, trad. TREVES R., Torino, 1967, pag. 95 ss., per cui “nella norma fondamentale, in ultima istanza, trova la sua base il significato normativo di tutti i fatti che costituiscono l’ordinamento giuridico. Soltanto in base al presupposto della norma fondamentale il materiale empirico può essere inteso come diritto, cioè come sistema di norme giuridiche. Secondo la natura di questo materiale, cioè secondo gli atti che debbono essere determinati come atti giuridici, si regola anche il contenuto particolare di quella norma, fondamentale che sta alla base di un determinato ordinamento giuridico. Essa è soltanto l’espressione del presupposto necessario per comprendere positivamente il materiale giuridico. Essa non vale come norma giuridica positiva, perché non è prodotta nel corso del procedimento del diritto; essa non è posta, ma è presupposta come condizione di ogni posizione del diritto, di ogni procedimento giuridico positivo”.

¹²⁹ In questi termini BARTOLI R., “Chiaro e oscuro” dei diritti umani alla luce del processo di giurisdizionalizzazione del diritto, in MECCARELLI M.-SOTIS C.-PALCHETTI P. (a cura di), *Il lato oscuro dei diritti umani: esigenze emancipatorie e logiche di dominio nella tutela giuridica dell’individuo*, Madrid, 2014, pag. 146, che del costituzionalismo moderno distingue tra una prima fase, caratterizzata dalla lotta per i diritti vinta attraverso l’eliminazione di “tutte quelle fattispecie che incriminavano proprio l’esercizio di alcuni diritti” ed una seconda e più complicata in cui il costituzionalismo si apre al bilanciamento continuo tra i diritti. Con riferimento a questa seconda fase, ritiene che il richiamo alla Costituzione deve oggi “confrontarsi con la chiassosa legione del “neocostituzionalismo” che, al nucleo di garanzie individuali ricavabili dalla Carta sul presupposto di quell’*argumentum libertatis* che ne riflette l’originaria componente liberale [...] contrappone il proliferare di diritti e garanzie, da immettere nei bilanciamenti, ricavati da processi interpretativi del testo, anche di quello della Legge fondamentale, frutto di variegate istanze sociali o di pretese conformità a giurisprudenze/fonti sovranazionali”. Così INSOLERA G., *La produzione del “penale”*, cit., pag. 2. Per l’approfondimento si rinvia a nonché a CARTABIA M., (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007; MILITELLO V., *I diritti fondamentali come oggetto di tutela penale: l’apporto della Carta europea*, in *Dir. pen. XXI secolo*, 1/2003, pag. 47; PALAZZO F., *Costituzionalismo penale e diritti fondamentali*, in *Diritti, nuove tecnologie, trasformazioni sociali. Scritti in memoria di Paolo Barile*, Padova, 2003, pag. 585, nonché RIVELLO P., *La Corte costituzionale interviene sull’istituto della revisione al fine di garantire l’obbligo di adeguamento alle sentenze della Corte europea dei diritti dell’uomo* (nota a Corte cost., sent. 04.04.2011, n. 113), in *Riv. it dir. proc. pen.*, 3/2011, pag. 1169. Sia infine consentito il rinvio a SORBELLO P., *I diritti fondamentali come limite alla politica criminale*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 6/2014, pag. 1745.

3.3. Il costituzionalismo penale nel pensiero di Franco BRICOLA e la funzione critica del bene giuridico.

Esiste un filo conduttore che lega inscindibilmente il fenomeno normativo allo Stato nelle sue diverse forme. In materia penale un ulteriore collegamento è ravvisabile tra legislazione ed il bene giuridico che, nella sua originaria teorizzazione, rispondeva all'esigenza illuministica "di ancorare gli oggetti della tutela a beni o interessi avvertiti come meritevoli di particolare considerazione nella comunità sociale"¹³⁰. Se l'accennato parallelismo tra forme di Stato e paradigmi del diritto penale ha riempito di contenuti, nel tempo differenti, la nozione di bene giuridico, il costituzionalismo determinò la riprogettazione dei sistemi normativi¹³¹, ivi compreso quello penale, e diede nuovo vigore al ruolo del bene giuridico quale limite alla potestà punitiva nella sua funzione critica.

Verso la fine degli anni sessanta e l'inizio dei settanta, in seno alla dottrina tedesca¹³² ed italiana¹³³ si iniziò a ricercare un concetto materiale di bene giuridico in grado di limitare la politica criminale del legislatore secondo la tradizionale matrice liberale¹³⁴. Era avvertita l'esigenza di emancipare il diritto penale da ogni implicazione etica perché lo Stato democratico di diritto, essendo uno Stato laico, non può perseguire il perfezionamento morale dei cittadini, bensì la realizzazione del singolo mediante la creazione ed il

¹³⁰ Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 7.

¹³¹ In senso conforme per DONINI M., *L'eredità di Bricola e il costituzionalismo penale come metodo. Radici nazionali e sviluppi sovranazionali*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2012, pag. 55, "i valori e i principi contenuti nella Costituzione imponevano una riscrittura completa del codice penale. Mutava pertanto, insieme al clima storico-politico, la base "normativa", ma anche politica, del positivismo giuridico rispetto al tempo del tecnicismo. La fonte costituzionale prescriveva nuovi contenuti alla legge ordinaria [...] Mutando l'oggetto della ricostruzione, rappresentato da regole e principi sovraordinati, si modificava anche il metodo di una teoria fondata sull'esegesi: non più l'orizzonte chiuso della legge ordinaria, immodificabile se non "dai partiti politici" [...] ma un patto costituzionale vincolante il Parlamento verso la costruzione di nuovi obiettivi sociali, nuovi progetti economico-politici, nuove tavole dei valori di immediata incidenza anche penale".

¹³² In Germania, il collegamento tra diritto penale e Costituzione "non era quello di rifondare il diritto penale esclusivamente alla luce dei valori costituzionali, bensì, in modo certamente più riduttivo e soprattutto meno "impegnativo", di "liberare" lo stesso diritto penale dal suo congenito collegamento con la morale [...] per approdare ad un diritto penale di carattere quanto più possibile "laico", nel senso di tutelare solo concreti interessi, magari desumibili anche dalla Carta costituzionale, come era infatti avvenuto nel "Progetto alternativo" tedesco del 1966". Così MANNA A., *Diritto penale e costituzione*, cit., pag. 64, che riporta in nota ROXIN C., *Sinn und Grenzen staatlicher Strafe*, in *Jus*, 1966, pag. 377 ss., e RUDOLPH H.J., *Die verschiedenen Aspekte des Rechtsgutsbegriff*, in *Honig Festschrift*, 1970, pag. 158 ss.

¹³³ Si vedano BRICOLA F., *Teoria generale del reato* (voce), in *Noviss. dig. it.*, Torino, vol. XIV, 1973, pag. 7; ID., *Scritti di diritto penale*, a cura di CANESTRARI S.-MELCHIONDA A., Milano, 1997, vol. I, pag. 539 ss., e MUSCO E., *Bene giuridico e tutela dell'onore*, Milano, 1974, nonché FERRAJOLI L., *Diritto e ragione. Teoria del garantismo penale*, Roma-Bari, 1989; MANES V., *Il principio di offensività nel diritto penale*, Torino, 2005, pag. 283; PULITANÒ D., *Il laboratorio del giurista: una discussione tra strumenti e scopi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2003, pag. 108; STILE A. M. (a cura di), *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, Napoli, 1985.

¹³⁴ La preoccupazione risale a LISZT. F., *Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Encyclopädie der Rechtswissenschaft*, in *ZStW*, 1888, pag. 128 ss., citato in FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 7.

mantenimento delle condizioni che ne rendano possibile lo sviluppo¹³⁵. Fissati questi compiti, la funzione del diritto penale è garantire quei beni fondamentali solennemente affermati nella Costituzione, gli unici oggetti per cui è legittimo l'intervento punitivo¹³⁶.

Il costituzionalismo è stato quindi il parametro nella selezione dei fatti legittimamente assoggettabili a pena nonché la base per una rivisitazione della teoria generale del reato avviata dal fondatore della Scuola bolognese Franco BRICOLA, che ricercò il contenuto materiale del bene giuridico non in riferimenti metagiuridici e prepositivi¹³⁷, ma all'interno dell'ordinamento ed in particolare nella Costituzione¹³⁸. Nella sua opera più importante, BRICOLA vide nella Costituzione, in una fonte sovraordinata alla legge ordinaria¹³⁹, il limite

¹³⁵ Secondo MARX M., *Zur Definition des Begriffs 2 Rechtsgut. Prologomena einer materialen Verbrechenslehre*, München, 1972, anziché il contenuto del bene giuridico bisogna prestare attenzione allo scopo del diritto penale che, in progressione ascendente, porterà a determinare lo scopo del diritto in generale e dello Stato stesso. Lo scopo dello Stato, infatti, è da rintracciarsi nell'uomo come si ricava dall'art. 1 della Costituzione di Bonn del 23 maggio 1949 per cui "la dignità umana è intangibile. È dovere di ogni potere statale rispettarla e proteggerla", con la conseguenza che lo Stato, anche attraverso il diritto penale, deve garantire le condizioni per la libera e dignitosa realizzazione dell'uomo. Come rilevato MUSCO E., *Bene giuridico*, cit., pag. 102, che riporta questo passaggio, se l'Autore riesce così ad individuare il contenuto materiale dell'illecito penale, ponendo l'accento delle sue riflessioni sull'uomo, dimentica tuttavia le relazioni che esso immancabilmente sviluppa all'interno di un più ampio contesto quale la società, come evidenziato da AMELUNG K., *Rechtsguterschutz und Schutz der Gesellschaft*, Frankfurt, 1972. Sulla Legge fondamentale del maggio 1949 e sull'istituzione della Corte costituzionale federale nel 1951, quali documenti fondativi della Repubblica federale, nonché sull'evoluzione del diritto penale nella democrazia tedesca, si rinvia a ROXIN C., *Lectio magistralis: dalla dittatura alla democrazia. Tendenze evolutive nel diritto penale e processuale tedesco*, in STILE A. M. (a cura di), *Democrazia e autoritarismo*, cit., pag. 59 ss.

¹³⁶ Nell'individuare gli oggetti tutelati dalla norma penale ROXIN C., *Liszt und Alternativentwurf*, in ZStW, 1969, pag. 622 ss., non si cura di partire dall'individuazione del bene giuridico ed a proposito afferma che "il concetto di bene giuridico non è un cappello magico mediante il quale siano separabili tramite sussunzione e deduzione le condotte penalizzabili da quelle non penalizzabili; esso è soltanto un nome, un contrassegno di ciò che in base alle funzioni del diritto penale può essere ritenuto legittimamente tutelabile. Soltanto dalla determinazione di quelli che sono gli scopi della pena si può ricavare ciò che si deve considerare come bene giuridico", in ANGIONI F., *Contenuto e funzioni*, pag. 101, nota 83. Quest'ultimo Autore, sottolineando che per ROXIN bene giuridico è espressione convenzionale atta ad indicare tutto ciò che è tutelabile in base a considerazioni di teleologia della pena, segnala il rovesciamento di prospettiva rispetto alla dottrina liberale del bene giuridico in quanto se per essa è tutelabile penalmente solo ciò che è bene giuridico per ROXIN solo ciò che è penalmente tutelabile potrà esser chiamato bene giuridico.

¹³⁷ Secondo PAGLIARO A., *Il reato*, cit., pag. 11, questa concezione critica del bene giuridico "ha il difetto di rimanere in una equivoca metà strada tra giuridico e pregiuridico. Se "bene giuridico" è ogni "entità meritevole di tutela da parte del diritto", bisogna stabilire dal punto di vista di chi giudicare questa meritevolezza di tutela. Ora, se il punto di vista è quello della legge, la teoria in esame rimane una concezione "giuridica", ma non è più una concezione "critica", in quanto si limita a recepire l'esistente; se, invece, il punto di vista è un altro, la concezione rimane "critica", ma non è più una concezione "giuridica"; in quanto diventa un mezzo per introdurre surrettiziamente nella giurisprudenza componenti politiche estranee all'ordinamento".

¹³⁸ Per DONINI M., *L'eredità di Bricola*, cit., pag. 51 ss., "BRICOLA non credeva nel diritto naturale, nell'argomentazione solo giusfilosofica o in una dogmatica sovratemporale, staccata da un ordinamento, ma nell'esigenza di trovare un aggancio e una base di diritto positivo alle conquiste del pensiero giuridico". Sottolinea i meriti dell'approccio costituzionale ANGIONI F., *Contenuto*, cit., pag. 153, perché consente di percorrere "la strada della funzione critica ma resta nel contempo sul terreno del diritto positivo e dunque vincolante" diversamente dalle altre basi metagiuridiche che sono inefficaci perché non vincolanti, come ad esempio la teoria sociologica dei fatti socialmente dannosi.

¹³⁹ Basti considerare il procedimento attraverso il quale viene dichiarata illegittima costituzionale di una legge ex art. 134 della Costituzione. Ai sensi dell'art. 23, primo comma, della legge 11.03.1953, n. 87, infatti, "nel corso di un giudizio dinanzi ad una autorità giurisdizionale una delle parti o il Pubblico Ministero possono sollevare questione di legittimità costituzionale mediante apposita istanza, indicando: a) le disposizioni della

ed il fondamento al diritto penale¹⁴⁰ sviluppati nel duplice senso di circoscrivere “entro limiti di stretta necessità l’area dell’illecito”¹⁴¹ e di ricorrere alla sanzione penale “solo in presenza della violazione di un bene, il quale, se pure non di pari grado rispetto al valore (libertà personale) sacrificato, sia almeno dotato di rilievo costituzionale”¹⁴², con la conseguenza di dover ritenere costituzionalmente illegittime quelle incriminazioni che tutelano un bene privo di significatività costituzionale anche implicita¹⁴³. L’aggancio costituzionale, tuttavia, non comporta la “rinuncia a soddisfare nuove esigenze di tutela”¹⁴⁴ che scaturiscono dal continuo evolversi della realtà sociale e come tali “non sussunte né sussumibili entro l’originaria cornice della Costituzione”¹⁴⁵, come dimostrato l’applicazione degli articoli 2,

legge o dell’atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, viziata da illegittimità costituzionale; b) le disposizioni della Costituzione o delle leggi costituzionali, che si assumono violate”.

¹⁴⁰ Sul punto si veda anche DONINI M., *Ragioni e limiti della fondazione del diritto penale sulla Carta costituzionale. Il significato dell’esperienza italiana*, in *Foro it.*, 2001, parte V, pag. 29. Secondo l’Autore, “nella Costituzione non ci sono solo vincoli e divieti per il Parlamento, una sorta di ostacoli che esso dovrebbe sempre evitare, ma lì è scritto il “volto costituzionale” del reato, una specie di sinopia di un affresco che la legge ordinaria porterà a opera compiuta, vincolando con disposizioni tassative l’applicazione giudiziale”, ID., *L’eredità di Bricola*, cit., pag. 51.

¹⁴¹ Così BRICOLA F., *Teoria generale del reato*, cit., pag. 14. A riprova di ciò la Costituzione, all’art. 25, secondo comma, affidando la normazione penale esclusivamente al potere legislativo o al Governo nelle forme del decreto legge o legislativo, muove dall’esigenza di una riduzione del campo dell’illiceità penale per cui *nullum crimen sine lege*; all’art. 27, primo comma, affermando il carattere della personalità della responsabilità penale, pone un limite strutturale all’illecito penale; all’art. 27, terzo comma, contenente una visione “polidimensionale” della pena caratterizzata da una funzione rieducativa aggiunta a quella retributiva come “momento logico ed ineliminabile”, dispone che deve farsi ricorso alla pena solo per i fatti offensivi dei valori che possono assumersi a meta del processo di rieducazione del condannato.

¹⁴² IBIDEM, pag. 15. Secondo l’Autore, il concetto di rilevanza costituzionale dei beni oggetto di tutela non deve però intendersi in senso strettamente letterale ma semplicemente come “non antitetività del bene rispetto alla Costituzione, bensì come assunzione del medesimo tra i valori esplicitamente o implicitamente garantiti dalla Carta Costituzionale”. Inoltre, “l’illecito penale può ledere un valore privo di rilievo costituzionale, ma legato ad un valore costituzionale da un rapporto di presupposizione necessaria; talché la lesione del primo sia necessariamente ed inequivocabilmente idonea a mettere in pericolo il secondo”. IBIDEM, pag. 14 ss. In senso conforme FIANDACA G., *Il “bene giuridico”*, cit., pag. 151.

¹⁴³ A fronte della ritenuta illegittimità costituzionale delle incriminazioni a tutela di beni privi di significatività costituzionale, BRICOLA esclude che sia configurabile un obbligo (per il legislatore) di penalizzazione degli interessi costituzionali più significativi, ID., *Tecniche di tutela penale e tecniche alternative di tutela*, cit., pag. 9. Sul tema si rinvia anche a PULITANÒ D., *Obblighi costituzionali di tutela penale?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1983, pag. 495, e ad INSOLERA G., *Obblighi costituzionali di tutela penale*, in ID., *Democrazia, ragione e prevaricazione. Dalle vicende del falso in bilancio ad un nuovo riparto costituzionale nella attribuzione dei poteri?*, Milano, 2003, pag. 21 ss.

¹⁴⁴ Per questa obiezione PAGLIARO A., *Principi di diritto penale. Parte generale*, 1980, pag. 220, nota 15.

¹⁴⁵ Così FIANDACA G., *Il “bene giuridico”*, cit., pag. 148. Sul tema dei beni tutelabili è stato osservato che “il sistema dei valori e la gerarchia dei beni giuridici tutelati penalmente non stanno mai immobili ma sono soggetti nel tempo a un processo d’incessante trasformazione”: da ciò deriva l’inesistenza di valori immutabili e la necessità per il legislatore di non perdere mai di vista l’estrema modificabilità di beni e valori nella società. Così ANGIONI F., *Contenuto e funzioni*, cit., pag. 97 ed anche pag. 146 in cui guarda con sospetto le esigenze di tutelare nuovi beni giuridici perché ritiene dubbio se trattasi di norme realmente a tutela di nuovi beni giuridici o di disposizioni che approntano nuove forme di tutela per beni giuridici esistenti. Al rilievo della rinuncia a soddisfare le nuove esigenze di tutela si è risposto che proprio l’estensione della tutela a beni di rilevanza costituzionale anche implicita depone per l’ammissibilità di tutela di beni non ancora emersi nel periodo in cui la Costituzione ha visto luce. In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 15. A conferma, si veda l’art. 129, primo e secondo comma, del testo approvato dalla Commissione bicamerale, cit., per cui “le norme penali tutelano beni di rilevanza costituzionale. Non è punibile chi ha commesso un fatto previsto come reato nel caso in cui esso non abbia determinato una concreta offensività”. Come risulta dal Dossier del Servizio Studi della Camera, cit., “il primo e il secondo comma del testo approvato propongono la

10, primo comma¹⁴⁶, 11 e 117, primo comma, quali canali di comunicazione continua con il diritto sovranazionale, che hanno permesso il costante adattamento (aggiornamento) della Costituzione e la garanzia dei diritti fondamentali successivamente affermati¹⁴⁷.

Il rilievo alla chiave di volta individuata da BRICOLA nell'art. 13 della Costituzione muoveva dalla considerazione che la pena non incide soltanto sulla libertà personale, ma anche su altri valori primari (ad esempio la dignità sociale) tutelati dagli articoli 2 e 3 della Costituzione, frustrando così la piena estrinsecazione della personalità umana¹⁴⁸. Sulla base di queste osservazioni, un principio specificamente legato al diritto penale, dotato di concrete capacità informative sui beni da tutelare e dal quale dedurre i contenuti tipici dell'illecito penale ed i limiti dell'intervento punitivo, fu individuato all'art. 27, terzo comma, della Costituzione: dalla funzione rieducativa della pena, infatti, si ritenne di poter ricavare indicazioni concrete sull'identità del bene giuridico¹⁴⁹. In conclusione, sulla base delle accennate riflessioni, BRICOLA individuò una definizione sostanziale di reato agganciata alla norma fondamentale dell'ordinamento (è reato quel "fatto lesivo di un valore costituzionale la cui significatività si riflette sulla misura della pena").

costituzionalizzazione del principio di offensività - secondo il quale, posto che il diritto penale trova legittimazione soltanto nella tutela di beni socialmente rilevanti, ai fini della sussistenza di un reato non basta la realizzazione di un comportamento materiale, ma è necessario che tale comportamento leda o ponga in pericolo beni giuridici. Le disposizioni in esame si rivolgono quindi sia al legislatore (primo comma) che alla giurisdizione (secondo comma) e sono tra loro strettamente e funzionalmente connesse. Esse, in sostanza, propongono la costituzionalizzazione quei principi che si compendiano nella formula "diritto penale minimo".

¹⁴⁶ Con espressione fortunata l'art. 10, primo comma, Cost. è stato definito un "trasformatore permanente" delle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute in norme interne sostanzialmente corrispondenti. Così CONDORELLI L., *Il "riconoscimento generale" delle consuetudini internazionali nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. int.*, 1979, pag. 16.

¹⁴⁷ Sull'ingresso, nell'ordinamento italiano, delle norme internazionali sui diritti fondamentali si veda Così Corte Cost., sent. 24.10.2007, n. 348 e 349, in *Giur. it.*, 3/2008, con nota di CONFORTI B., *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, pag. 565, nonché VIGANÒ F., *L'adeguamento del sistema penale italiano al "diritto europeo" tra giurisdizione ordinaria e costituzionale*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2014, pag. 167.

¹⁴⁸ In questi termini MUSCO E., *Bene giuridico*, pag. 116, nonché FIANDACA G., *Il "bene giuridico"*, cit., pag. 148. L'incidenza su valori ulteriori rispetto alla libertà personale è meglio percepibile nelle sanzioni di natura pecuniaria che, non incidendo certo sulla libertà dell'individuo ma sul patrimonio, "influiscono pur sempre negativamente sulla dignità sociale dell'autore del reato stante la forte carica di stigmatizzazione comunque connessa al procedimento penale". Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 14.

¹⁴⁹ Si veda ancora MUSCO E., *Bene giuridico*, pag. 124 ss. Il riferimento ai valori immanenti all'ordinamento riflette un ulteriore ed imprescindibile aspetto del bene giuridico, che ben si affianca a quello della necessaria afferrabilità, quale il carattere di storicità: per esso deve esistere una ben determinata relazione tra norma vigente e realtà sociale in guisa che "il valore non rappresenta un'entità di puro conio normativo, privo di qualsiasi contatto con la realtà; piuttosto, nel suo costituirsi e nel suo conformarsi, risulta condizionato dall'insieme delle rappresentazioni culturali che ne determinano la validità all'interno di un determinato assetto sociale". In questo modo l'Autore riesce a rispondere alle critiche ed alle esigenze di chi vuole arricchire la teoria del bene giuridico con apporti sociologici: alle prime, quando afferma non che una teoria del bene giuridico che abbia alla sua radice nella Costituzione è priva di un costitutivo apporto con la realtà perché cercherebbe i propri criteri non già in dati e fattori empirici ma in sistemi teoretici-normativi; alle seconde perché, ponendo la teoria del bene giuridico coi piedi per terra, si prefigge d'individuare i fattori sociali che presidono il processo legislativo in sede penale.

Ai fini delle successive considerazioni, il profilo di maggior interesse della teoria generale del reato di Franco BRICOLA¹⁵⁰ è il suo presentarsi quale “scienza dei limiti dell’intervento penale”¹⁵¹: poiché il suo carattere frammentario “è in contraddizione con una visione omnicomprensiva della tutela penale [esso] impone una selezione sia dei beni aggrediti da proteggere sia delle forme di aggressione”¹⁵². Il costituzionalismo penale è una prospettiva che limita e vieta, nell’applicazione delle norme, di colmare vuoti di tutela al di fuori del tipo legale. La pluricentenaria eredità del liberalismo, fatta propria dall’accezione costituzionale della legalità, non permette che le garanzie di certezza e democraticità insite nella riserva di legge siano piegate, nonostante ragioni di difesa sociale, a favore di un’accezione sostanziale di reato. Nemmeno la rilevanza costituzionale di un bene giuridico, quale l’interesse erariale alla percezione dei tributi, può consentire di integrare la fattispecie penale¹⁵³ attraverso un’interpretazione teleologica che porti, ai fini del diritto penale, a ritenere equivalenti fenomeni differenti: evasione ed elusione fiscale.

3.4. La forza normativa del tipo ed i fatti offensivi non conformi al tipo legale. La tipicità quale garanzia dal potere giudiziario.

Si è già affermato che generalità ed astrattezza della legge sono premesse della funzione garantista dei principi di legalità e di uguaglianza intesa in senso formale: la legge detta modelli di comportamento validi per tutti ed a prescindere dai casi concreti, occupandosi degli atti giuridicamente rilevanti “in quanto tipi di atti”.

Il tipo è “lo strumento concettuale che permette di fare riferimento ad una classe omogenea di atti, indipendentemente dalle singole e concrete realizzazioni degli atti stessi”,

¹⁵⁰ Secondo DONINI M., *Il modello costituzionale di illecito penale*, in ID., *Il volto attuale dell’illecito penale*, Milano, 2004, pag. 68, il modello teorizzato da BRICOLA “ha rappresentato il tentativo più serio per rendere davvero giustiziabili principi non solo formali, ma anche sostanziali, di garanzia rispetto alle scelte di incriminazione del Parlamento [...] un modello che ha consentito di costituzionalizzare in modo tecnicamente più previsto vari principi (riserva di legge, determinatezza, proporzione, sussidiarietà, offensività, ragionevolezza, colpevolezza, finalità rieducativa-risocializzante della pena), anche se non tutti hanno la medesima forza di legge, la medesima giustiziabilità”.

¹⁵¹ Nella prospettiva di BRICOLA, “una volta ridotto il diritto penale, depenalizzato quanto necessario secondo il principio di *ultima ratio*, abolite le contravvenzioni, eliminati i reati di pericolo presunto, riportato il contenuto dei reati a offensività e colpevolezza e la loro scrittura a riserva di legge e tassatività, quello che sarebbe rimasto avrebbe dovuto essere ritenuto legittimo e veniva per ciò stesso fondato, e non ulteriormente ridotto”. In questi termini DONINI M., *L’eredità di Bricola*, cit., pag. 55, nota 13.

¹⁵² Così BRICOLA F., *Tecniche di tutela penale*, cit., pag. 4. Secondo l’Autore, “gli artt. 25 (2° e 3° comma) e 27 della Costituzione fissano principi e criteri esclusivamente riferibili alla tecnica di tutela (penale) che ruota attorno alla pena detentiva o, comunque, alla sanzione restrittiva della libertà personale [perché, in caso contrario], il riferimento alla “rieducazione” non avrebbe alcun senso se tali articoli avessero un terreno di espansione più ampio verso tecniche sanzionatorie di tipo diverso”, IBIDEM, pag. 67 ss.

¹⁵³ Il *nullum crimen sine lege*, “dominando il settore del diritto penale negli Stati in cui il principio della tutela della libertà del cittadino viene considerato prevalente rispetto a quello della difesa sociale, esclude la possibilità del ricorso alla consuetudine o alla analogia per la produzione o integrazione delle norme incriminatrici”. Così PAGLIARO A., *Il fatto di reato*, cit., pag. 228.

caratterizzato dall'appartenenza a due aree semantiche distinte, quella della classificazione, perché "identifica una classe di fenomeni ai quali l'ordinamento connette determinati effetti giuridici"¹⁵⁴, e quella della esemplarità costituendo "un modello di riferimento che orienta l'azione di chi quegli effetti giuridici voglia ottenere"¹⁵⁵ oppure evitare, per quanto riguarda il diritto penale.

Nella funzione di esemplarità¹⁵⁶ si scorge la funzione di garanzia assoluta dalla fattispecie legale intesa quale complesso degli elementi che contraddistinguono ogni singolo illecito penale: "ciò che non rientra in una fattispecie legalmente tipizzata non può costituire materia di divieto e non può, di conseguenza, integrare un illecito penale"¹⁵⁷. Come tutte le disposizioni di legge, pertanto, anche quelle penali "tendono a collegare nella forma del diritto un certo fatto storico con una determinata conseguenza. In questo meccanismo, la fattispecie rappresenta l'espressione unitaria di tutte le disposizioni che concorrono a configurare un fatto giuridico: essa è, dunque, una proposizione linguistica, che esprime in forma unitaria il significato che deve possedere l'accadimento perché si renda giuridicamente necessario il prodursi di una certa conseguenza giuridica"¹⁵⁸.

Una simile descrizione del contenuto e della funzione della fattispecie segnala, subito ed agevolmente, l'erronea commistione tra evasione ed elusione fiscale che sta alla base dell'affermata rilevanza penale di quest'ultima. La fedeltà del giudice alla legge, costituzionalmente imposta dall'art. 101, secondo comma, non concede infatti spazi ad interpretazioni orientate al principio di autorità oppure ad esigenze di difesa sociale se queste vanno oltre o contro i possibili significati letterali della norma perché, in questo caso, "la

¹⁵⁴ Così PASSERINI GLAZEL L., *La forza normativa del tipo. Pragmatica dell'atto giuridico e teoria della categorizzazione*, Macerata, 2005, pag. 28.

¹⁵⁵ IBIDEM, pag. 24 ss., che ritiene più fecondo domandarsi perché il concetto di "tipo" si collochi a cavallo tra queste due aree semantiche, ed in che senso esso costituisca una sorta di trait d'union tra di esse".

¹⁵⁶ "Il fatto tipico inteso come sola conformità al modello legale, cioè come tipo di illecito, sottolinea espressivamente che il divieto o il comando sono contenuti in proposizioni normative che rappresentano pretese di adeguamento rivolta dall'ordinamento a tutti i consociati". Così ROMANO M., *Pre-Art. 39*, in *Commentario sistematico*, cit., pag. 310.

¹⁵⁷ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 223.

¹⁵⁸ Così PAGLIARO A., *Il fatto di reato*, cit., pag. 463 ss., per cui il rapporto di causalità giuridica opera previa "la sussunzione di un significato nell'altro, in modo che ne resti accertata la rispondenza della situazione concreta a quella rappresentata nel modello legale e ne sia legittimata, quindi, la risposta dell'ordinamento secondo lo schema prefissato". L'Autore, tuttavia, precisa con annotazioni critiche che "una tale sussunzione richiede la preliminare risoluzione di un duplice problema interpretativo. Occorre, cioè, preliminarmente interpretare tutte le disposizioni di legge che concorrono a formare una fattispecie, onde determinare con precisione il significato di questa; e occorre altresì interpretare il fatto storico, al fine di giudicare se esso possieda un significato che possa essere sussunto nel significato della fattispecie". Sul carattere polisenso del "fatto" si veda LEINERI G., "Fatto", "fatto tipico" e "fattispecie", in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-PAPA M.-MANNA A. (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte generale. Il reato*, vol. II, Torino, 2012, pag. 8 ss., il quale ripropone le osservazioni di Giacomo DELITALA: "il termine "fatto" è usato assai frequentemente dalla nostra legge e dalla nostra dottrina [...]. Eppure intorno a questo concetto regna ancora oggi la più grande disparità di opinioni, ed il termine viene assunto, a seconda dei diversi autori, nelle accezioni più disparate [...]. E non mancano neppure alcuni autori che identificano, *sic et simpliciter*, il concetto di "fatto" con quello di reato". ID., *Il fatto nella teoria generale del reato*, cit., pag. 7.

giurisprudenza fa le veci del legislatore, infrangendo il vincolo normativo di soggezione alla legge impostole dalla Costituzione”¹⁵⁹.

Secondo un’accezione più ristretta e confacente all’esigenze sistematiche della scomposizione analitica del reato, nella dogmatica penalistica la nozione di fattispecie descrive anche il fatto in senso stretto¹⁶⁰ e coincide con la categoria del fatto tipico, che è distinta da quelle dell’antigiuridicità e della colpevolezza¹⁶¹. Quale espressione del “dominio più diretto dei principi di stretta legalità e di determinatezza”¹⁶², al fatto tipico spetta il “compito di selezionare le forme di offesa meritevoli di sanzione penale e prospettare la limitazione delle libertà personali del cittadino in caso di mancato adeguamento alle prescrizioni normative”¹⁶³ assicurandosi, soltanto in questo modo, il duplice livello di garanzia insito nella riserva di legge: certezza e democraticità.

Oltre a quelle di classificazione ed esemplarità, la categoria del fatto tipico svolge la fondamentale funzione di “descrivere specifiche modalità di aggressione ai beni penalmente protetti [nel senso che] la tipicità del fatto si riconnette intimamente alla lesione del bene giuridico”¹⁶⁴, ragione per cui un fatto che non sia capace di offendere il bene tutelato dalla norma “è solo in apparenza conforme al tipo di reato”¹⁶⁵ secondo la concezione realistica del reato desunta dall’art. 49 c.p. Occorre però prestare attenzione, perché al di fuori delle modalità di aggressione legalmente descritte¹⁶⁶, la capacità offensiva di un fatto non lo rende, per ciò solo, un fatto tipico.

¹⁵⁹ Così MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale*, cit., pag. 84.

¹⁶⁰ Per la dottrina penalistica, che ha cercato di ancorarlo ad una qualche funzione di diritto sostanziale, tramite la tipicità il fatto “esplica una funzione di carattere politico, rispondente ai principi della ideologia liberale”. Così PAGLIARO A., *Il fatto di reato*, cit., pag. 226, che riconduce questa corrente dottrinale a talune affermazioni di BELING E., *Die Lehre vom Verbrechen*, Tübingen, 1906, pag. 20 ss.

¹⁶¹ Secondo la formula “il reato è un fatto umano, antigiuridico e colpevole” teorizzata da DELITALA G., *Il “fatto” nella teoria generale del reato*, Padova, 1930, ora in ID., *Diritto penale. Raccolta degli scritti*, vol. I, Milano, 1976, pag. 11. Per l’approfondimento si veda SPENA A., *Gradualismo nella tripartizione del reato. Una analisi critica*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, vol. II, Napoli, 2011, 1263 ss.

¹⁶² In questi termini ROMANO M., *Pre-Art. 39*, in *Commentario sistematico*, cit., pag. 312.

¹⁶³ Così LEINERI G., “Fatto”, “fatto tipico” e “fattispecie”, cit., pag. 5. Per l’approfondimento si rinvia VASSALLI G., *Tipicità* (voce), in *Enc. dir.*, Milano, 1992, XLIV, pag. 535, nonché a RONCO M., *Il principio di tipicità della fattispecie penale nell’ordinamento vigente*, Torino, 1979.

¹⁶⁴ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, cit., pag. 195.

¹⁶⁵ “L’illecito penale nel sistema positivo vigente, e soprattutto in forza dell’art. 25, comma 2°, Cost., si configura come illecito formale e in specie a fonte legale” con la conseguenza di possibili scarti tra fatto conforme al tipo e offesa all’interesse tutelato in quanto “il tipo, per sua stessa natura e per quanto tassativo ai sensi dell’art. 25, comma 2°, Cost., non è mai tale da scontare tutte le varianti del caso concreto le quali possono rendere i singoli elementi nel contesto della fattispecie concretamente inoffensivi”. Così BRICOLA F., *Teoria generale*, cit., pag. 68 e 77. Si veda anche PICOTTI L., *La legge penale*, in BRICOLA F.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto penale*, I, Torino, 1984, pag. 36, nonché STELLA F., *La teoria del bene giuridico e i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, cit., pag. 3 ss.

¹⁶⁶ Sul tema si veda GALLO M., *L’elemento oggettivo del reato. Appunti di diritto penale*, Torino, 1963, pag. 9, nonché DE VERO G., *Corso di diritto penale*, Torino, 2012, pag. 393, per cui la “modalità di lesione si presenza a giudizio del legislatore come portatrice di un coefficiente di disvalore distinto, che, innestandosi sul disvalore prioritario espresso dall’offesa del bene giuridico, lo modula e lo restringe rendendolo infine “meritevole di pena”.

Per la combinazione degli art. 25, secondo comma, e 101, secondo comma, della Costituzione l'attività giurisdizionale è soggetta al governo della legge. Dato questo limite, se nella prospettiva teleologica "l'interprete è legittimato a sviluppare e portare alle estreme conseguenze le considerazioni di valore e gli obiettivi finalistici presi di mira al momento dell'emanazione della norma"¹⁶⁷, questi ultimi non possono essere surrettiziamente stabiliti dall'interprete. Sconfina pertanto il limite costituzionale affermare che "il senso da attribuire alla legge dipende anche dal modo in cui questa è interpretata"¹⁶⁸ perché, "in difetto di una normativa che predefinisca analiticamente casi e condizioni", al giudice penale non è consentito raggiungere lo scopo (nel caso di specie la tutela dell'interesse erariale costituzionalmente rilevante ai sensi dell'art. 53) "con qualunque mezzo rinvenuto nell'ordinamento". Il tratto costitutivo degli ordinamenti costituzionali degli Stati di *civil law*, infatti, è che essi "non affidano al giudice il potere di creare un regime legale penale, in luogo di quello realizzato dalla legge approvata dal Parlamento, e in ogni caso ripudiano l'idea che i tribunali penali siano incaricati di raggiungere uno scopo, pur legalmente predefinito, senza che la legge specifichi con quali mezzi e in quali limiti ciò possa avvenire"¹⁶⁹.

Dal limite costituzionale derivante dalla sinergia delle disposizioni appena richiamate derivano due conseguenze intimamente connesse.

In primo luogo, la forza normativa del tipo non è riferita soltanto alla funzione di esemplarità esercitata dalla fattispecie come pretesa di adeguamento dei comportamenti dei consociati. Essa è altresì collegata alla soggezione dei giudici ai quali è fatto divieto di affermare la responsabilità penale al di fuori del tipo legale e dei limiti del principio di frammentarietà. In secondo luogo, la lesione di un interesse costituzionalmente garantito non può colmare le eventuali carenze del tipo né ampliarne l'ambito di applicazione perché sono penalmente irrilevanti i fatti offensivi non conformi al tipo legale¹⁷⁰.

Nei termini sopra descritti, la tipicità è garanzia rispetto al potere giudiziario perché la funzione di certezza del tipo legale si rivolge anche ai giudici nel richiedere un certo grado

¹⁶⁷ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, cit., pag. 121.

¹⁶⁸ Così Cass. pen., Sez. V, sent. 12.01.2016, n. 890, cit., pag. 693.

¹⁶⁹ Così Corte cost., ordinanza 26.01.2017, n. 24, cit.

¹⁷⁰ Il riferimento concreto corre sempre all'elusione di cui deve disconoscersi la conformità al tipo: "se in base alla somiglianza formale fosse possibile stendere le leggi penali ai casi non nominati, il giudice invaderebbe del tutto lo spazio del politico e del legislatore"; "in tal modo scomparirebbero tutti i confini tra potere legislativo e potere giudiziario e il potere giudiziario conterrebbe in sé anche il potere sovrano del legislatore". Così FEUERBACH J.P.A., *Revision der Grundsätze und Grundbegriffe des positiven peinlichen Recht*, II, 1800 (Neudruck 1966), pag. 24 ss., citato da MARINUCCI G., *L'analogia e la "punibilità svincolata dalla conformità"*, cit., pag. 1258. Seppure lesiva dell'interesse erariale, essa resta comunque all'esterno del fatto tipico modellato sull'evasione, anche facendo ricorso all'interpretazione estensiva ritenuta legittima "facendo leva sul rilievo che l'esigenza di proteggere i beni giuridici deve prevalere sull'ossequio al tenore letterale delle norme". Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 137.

di fedeltà alla lettera della legge, con la conseguenza che non è loro permesso applicare norme penali contenute in fonti diverse da quella legislativa né estendere creativamente le fattispecie penali incriminatrici¹⁷¹.

Una simile conclusione, tuttavia, deve essere riconsiderata nella prospettiva della legalità convenzionale che riconosce al giudice un ruolo fondamentale nell'individuazione dell'orizzonte della norma penale, il cui significato è reso esplicito dalla combinazione del dato legislativo e di quello interpretativo. In questa diversa visione, tra potere legislativo e potere giudiziario si è instaurata una "relazione di tipo concorrenziale" nel senso che "il reale significato della norma, in un determinato contesto socio-culturale, non emerge unicamente dall'analisi del dato positivo, ma da un più complesso *unicum*, che coniughi tale dato con l'atteggiarsi della relativa prassi applicativa". Questa realtà supera la concezione sillogistica/deduttiva dell'interpretazione, come postulata dal legalismo positivistico¹⁷², e riconosce un ruolo creativo dell'interpretazione che potrà essere costituzionalmente legittima "purché non si varchi la linea di rottura del dato positivo"¹⁷³.

Nell'accezione costituzionale di legalità, tuttavia, "una cosa il giudice non deve mai fare, quali che siano i valori da tutelare: invadere il campo della produzione normativa"¹⁷⁴: per

¹⁷¹ Così PINO G., *L'insostenibile leggerezza della legalità penale*, in *Criminalia*, 2014, pag. 176, per cui "nulla impedisce in astratto che la certezza del diritto penale possa essere assicurata da fonti diverse da quella legislativa", quale il diritto giurisprudenziale secondo "il diverso significato della legalità penale presente negli ordinamenti di *common law*, nonché nella giurisprudenza della Corte EDU, che utilizza una nozione materiale di legalità nella quale la legalità formale (legislativa) è integrata dagli apporti interpretativi della giurisprudenza". Si veda anche EUSEBIL., *L'insostenibile leggerezza del testo: la responsabilità perduta della progettazione politico-criminale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2016, pag. 1684, il quale pone l'alternativa: "il giudice penale deve avere dinanzi a sé la norma incriminatrice, per concludere se ad essa possano ricondursi, nella loro attualità, le caratteristiche del fatto di cui si discute; oppure deve avere dinanzi a sé il problema criminale, valutando se quel fatto ne sia una manifestazione e, ove lo ritenga, in che modo (o fino che punto) la lettura della norma possa adattarsi alle sue peculiarità?".

¹⁷² Sul tema si vedano INSOLERA G., *Ancora sul problema del concorso esterno nei delitti associativi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/2008, pag. 632; DONINI M., *Il concorso esterno "alla vita dell'associazione" e il principio di tipicità penale*, in *Dir. pen. cont.*, 13 gennaio 2017, nonché MAIELLO V., *Il concorso esterno tra indeterminatezza legislativa e tipizzazione giurisprudenziale*, Torino, 2014, pag. 89 ss. Si veda ancora DONINI M., *Disposizioni e norma nell'ermeneutica*, cit., pag. 74 ss., per cui "qualunque discorso sull'interpretazione giuridica non può essere veramente e totalmente "generale", ma se cerca di esserlo, deve fare i conti col diritto penale" [perché] la differenza civile/penale, in particolare, pone l'interprete di fronte a diverse regole ermeneutiche. La legge stessa gli prescrive come deve o non può interpretare, come deve "ragionare".

¹⁷³ In questi termini INSOLERA G., *Qualche riflessione e una domanda sulla legalità penale nell'"epoca dei giudici"*, in *Criminalia*, 2012, pag. 287, il quale si chiede se "è conciliabile questa realtà con requisiti di legittimazione che si sono costruiti sulla ben diversa narrativa giuspositivistica, sulla separazione dei poteri, sulla soggezione del giudice alla legge, sulla modernità". Sul tema si veda anche ID., *Luci ed ombre del diritto penale vivente tra legge e diritto delle Corti*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011, pag. 2366, ove l'Autore segnala l'importanza della "decisione delle SS.UU. che, in tema di confisca per equivalente, conclude affermando "che l'utilizzo della normativa sovranazionale, allo scopo di integrazione di elementi normativi, va escluso allorquando [...] gli esiti di una esegesi siffatta si traducano in una interpretazione *in malam partem* della fattispecie penale nazionale". Il riferimento è a Cass. pen., Sez. Unite, sent. 06.10.2009, n. 38691, in *Cass. pen.*, 1/2010, pag. 101, con nota di MANES V., *Nessuna interpretazione conforme al diritto comunitario con effetti "in malam partem"*.

¹⁷⁴ In questi termini Cass. pen., Sez. III, sent. 28.10.1997, n. 9617, in *Leggi d'Italia*, per la quale "il giudice deve applicare le norme così come sono: è questa l'affermazione fondamentale. Il giudice può colmare le

infrazioni d'origine giurisprudenziale non vi è spazio legittimo perché “il formante giurisprudenziale non ha valore formale di legge”¹⁷⁵ ed accanto alla riserva¹⁷⁶ dell'art. 25, secondo comma, resta fermo l'obbligo costituzionale di fedeltà alla legge imposto dal successivo art. 101, secondo comma¹⁷⁷.

3.5. La sentenza “Dolce e Gabbana” tra eterointegrazione del tipo legale con effetti analogici in malam partem e (perdurante) erronea commistione di evasione ed elusione.

Prima di esplicitare perché è erronea la commistione tra evasione ed elusione fiscale, come è stata conseguentemente errata l'affermata rilevanza penale dell'elusione fiscale nella sentenza “*Dolce e Gabbana*” occorre ribadire che il vincolo del giudice alla legge impone di contenere il più possibile l'interpretazione creativa delle norme incriminatrici, circoscrivendo le scelte valutative del giudice “entro limiti corrispondenti al significato, sia pure teso all'estremo, del testo di legge”. Riconosciuto che “l'assumere come barriera invalicabile la massima espansione linguistica del testo normativo, non equivale certo ad indicare un criterio di sicura e risolutoria efficacia, perché lo stesso linguaggio utilizzato dal legislatore possiede ampi margini di ambiguità”, si conviene che tale criterio è “pur sempre un irrinunciabile limite tendenziale, che nella gran parte dei casi potrà essere osservato senza eccessiva difficoltà”¹⁷⁸.

“insufficienze” normative ma solo con corretto metodo interpretativo, nel rispetto dei valori fondamentali dell'ordinamento; nel rispetto, prima di tutto, del principio di stretta legalità”.

¹⁷⁵ Così PULITANÒ D., *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, cit., pag. 49, il quale ricorda che “contro tendenze ad accostare alla legge la rilevanza della giurisprudenza e del mutamento giurisprudenziale, ha preso posizione la Corte costituzionale nella sentenza n. 230 del 2012, dichiarando non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 673 c.p.p., nella parte in cui non prevede la revoca della sentenza di condanna nel caso di mutamento giurisprudenziale (decisione delle Sezioni Unite) che escluda che un certo tipo di fatto sia previsto come reato”. Si veda inoltre ID., *Crisi della legalità e confronto con la giurisprudenza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015, pag. 35; MANES V., *Prometeo alla Consulta: una lettura dei limiti costituzionali all'equiparazione tra diritto giurisprudenziale e legge* (nota a Corte cost., sent. 12.10.2012, n. 230), in *Giur. cost.* 2013, pag. 3474, nonché NAPOLEONI V., *Mutamento di giurisprudenza in bonam partem e revoca del giudicato di condanna: altolà della Consulta a prospettive avanguardistiche di (supposto) adeguamento ai dicta della Corte di Strasburgo*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3-4/2012, pag. 164.

¹⁷⁶ Nonostante la riserva di legge resti “ad oggi, lo strumento in astratto ancora più soddisfacente e comunque in linea con la nostra storia penalistica [ritiene tuttavia opportuno] assecondarne una lettura in chiave di maggiore complessità, se non di possibile relativizzazione [senza] escludere che la componente creativa dell'interpretazione giurisprudenziale – una realtà, sostenuta da ragioni difficilmente confutabili sul piano teorico – possa sopperire al crescente deficit di legittimazione delle scelte legislative di criminalizzazione. Ad alcune ovvie condizioni la più importante delle quali è (oltre all'indipendenza della magistratura) che si consegua una maggiore stabilizzazione giurisprudenziale”. Così DI GIOVINE O., *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell'interpretazione*, cit., pag. 164 ss.

¹⁷⁷ Per l'approfondimento si rinvia a DI GIOVINE O., *L'interpretazione nel diritto penale tra creatività e vincolo alla legge*, Milano, 2006.

¹⁷⁸ Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, cit., pag. 136 ss.

Il tema da affrontare è se l’elusione possa legittimamente rientrare nella “massima espansione linguistica” del termine evasione; più in particolare se, prima dell’entrata in vigore dell’ultimo comma dell’art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, la nozione di imposta evasa comprendesse anche quella di imposta elusa; e se, anche a prescindere dalla dichiarata irrilevanza penale, all’elusione potesse applicarsi la disciplina penale tributaria.

Prima di confutare i passaggi che hanno portato la Suprema Corte ad affermare la rilevanza penale dell’elusione fiscale, occorre fissare alcune “chiavi di lettura”.

In primo luogo, è indispensabile ricorrere nuovamente alla dottrina tributaria che descrive l’elusione quale “comportamento realizzato alla luce del sole, senza occultamenti della materia imponibile, senza atti simulati”¹⁷⁹, caratterizzanti invece l’evasione¹⁸⁰; nell’elusione non vi sono artifici perché quanto appare è quello che realmente esiste.

In secondo luogo, successivamente all’entrata in vigore della riforma penale tributaria di cui al D.Lgs. 74/2000, la questione della rilevanza penale dell’elusione¹⁸¹ si è posta “solo con riferimento al reato di dichiarazione infedele dando per scontato che l’elusione, per la sua caratteristica di non comportare una *immutatio veri* e di essere in frode alla legge e non al fisco, non può in ogni caso integrare l’ipotesi di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 dello stesso decreto legislativo realizzata mediante l’uso di fatture o altri documenti falsi o, ancora, di altri maliziosi artifici”¹⁸².

In terzo luogo, nella prospettiva della dichiarazione infedele, incriminata al successivo art. 4, i dubbi sono sorti in relazione al concetto di “elementi passivi fittizi” la cui definizione

¹⁷⁹ In questi termini TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 242, per il quale “l’elusione, insomma, è posta in essere con strumenti leciti, mentre l’evasione appartiene all’area dell’illecito”. In senso conforme FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull’errata commistione di simulazione ed elusione nell’onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, cit., pag. 349; FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione*, cit., pag. 13; MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., pag. 178.

¹⁸⁰ La differenza rende chiaro che ricondurre l’imposta elusa all’imposta evasa non è il risultato di una legittima interpretazione estensiva, ma di un’applicazione analogica costituzionalmente vietata. In senso conforme MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pag. 431 ss., nonché DI VETTA G., *Abuso del diritto nella prospettiva penale*, in GIOVANNINI A.-DI MARTINO A.-MARZADURI E. (a cura di), *Diritto penale e processuale*, in GIOVANNINI A. (diretto da), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, I, 2016, pag. 1048.

¹⁸¹ Sulla rilevanza penale dell’elusione, ancor prima della sentenza “*Dolce e Gabbana*”, ha preso una significativa posizione il Trib. Catania, Sez. III, sent. 29.05.2010, n. 2741, in *Cass. pen.*, 1/2012, pag. 279, con nota di CUGINI A., *In tema di elusione fiscale*. Nel rilevare che “al momento di adozione del D. Lgs. 74/2000 vigeva da tempo l’art. 37-*bis* [...], ed un generale principio antielusivo si è ritenuto rintracciabile nel sistema anche anteriormente [...], il Tribunale etneo ne esclude la rilevanza penale ritenendo che “proprio l’immanenza nell’ordinamento del principio del divieto d’abuso del diritto e di un generale principio antielusivo [...] rende irragionevole una normazione che, volendo attribuire al fenomeno riflessi penali, non ne faccia espressa menzione in occasione di una riforma radicale della disciplina dei reati tributari; tenuto conto della discussione all’epoca già aperta sulla disciplina delle fattispecie elusive è quantomeno improbabile che si sia lasciata una tematica di tale spessore e problematicità alla lettura interpretativa di una norma dettata in via primaria per altre ipotesi. Al contrario, è noto che nel dibattito furono espresse posizioni volte ad inserire l’elusione tra le condotte penalmente rilevanti e che tale orientamento risultò soccombente”.

¹⁸² Così GALLO F., *Rilevanza penale dell’elusione*, cit., pag. 321.

non è stata fornita all'art. 1 del medesimo D.Lgs. 74/2000¹⁸³. All'interprete si è quindi posta l'alternativa tra "il considerare fittizi solo gli elementi passivi inesistenti *in rerum natura*, cioè non effettivi, non reali ^[184], o invece ricomprendere nel concetto anche i costi che, pur effettivi, non risultassero deducibili"¹⁸⁵ e l'adesione alla seconda opzione ha determinato la possibilità di valorizzare, nella prospettiva penalmente rilevante della dichiarazione infedele, anche i comportamenti elusivi che generano costi "indeducibili"¹⁸⁶, senza tuttavia distinguere le situazioni profondamente differenti all'interno della generale categoria dell'indeducibilità¹⁸⁷.

¹⁸³ L'art. 1, lett. b), del provvedimento definiva gli "elementi attivi o passivi" intesi quali "componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto". Si veda LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Assago, 2017, pag. 205 ss.

¹⁸⁴ Sulla coincidenza dei concetti di fittizietà e inesistenza si veda SEPIO G., *Disarmonie nei trattamenti punitivi delle varie dichiarazioni e dei vari comportamenti che incidono sull'imposta dovuta*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari. Gli effetti della riforma sulle medie e grandi imprese: approfondimenti e riflessioni critiche*, Milano, 2000, pag. 95. In merito, è stato inoltre evidenziata la significatività dell'"aggettivo fittizio, che nel linguaggio penalistico e non solo, designa ciò che non esiste. In tal senso la dichiarazione infedele conterrebbe l'indicazione dei i costi mai sostenuti". Così ASSUMMA B., *Effettività e fittizietà nel delitto di infedele dichiarazione*, *ivi*, pag. 101.

¹⁸⁵ Così ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, *cit.*, pag. 655 ss. Sulla non coincidenza tra i concetti di fittizietà ed inesistenza si veda STEVANATO D., *Gli "elementi passivi fittizi" tra "inesistenza" e "indeducibilità"*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, *cit.*, pag. 107. In questo senso anche GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, *cit.*, pag. 321 ss., per cui "la conseguenza non potrebbe che essere quella che nella fattispecie evasiva dell'art. 4 va ricompresa anche la condotta di elusione, anche se tale condotta è stata realizzata - come è indiscutibile - attraverso l'indicazione nella dichiarazione di elementi passivi reali. Se, insomma, la fittizietà è intesa come mera indeducibilità dei costi, è evidente che "costi fittizi" sono anche quelli che non concorrono a formare il reddito non perché inesistenti, ma semplicemente perché fiscalmente irrilevanti, come - ripeto - può essere il caso dei costi che derivano da una condotta elusiva fiscalmente illecita".

¹⁸⁶ Secondo GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, *cit.*, pag. 322 ss., tale interpretazione troverebbe conferma tanto diretta, attraverso lo stesso art. 4, quanto indiretta, tramite il successivo art. 7, per cui è "abbastanza scontato che attraverso tali espressioni si dà per presupposto il carattere fittizio dei costi non deducibili anche nelle ipotesi in cui la indeducibilità dipende dalla violazione del principio di competenza o di altri criteri valutativi in tema di reddito di impresa". L'accezione più ampia del concetto di elementi passivi fittizi fu originariamente fatta propria nella Circolare del COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA n. 11400 del 14.04.2000, in *Fisco*, 18/2000, pag. 6230. Tale posizione fu in seguito accolta anche dalla giurisprudenza di legittimità, in particolare Cass. pen., Sez. III, sent. 26.11.2008, n. 3202, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1-2/2009, pag. 439, con nota di PISTORELLI L. Per l'approfondimento si rinvia a MANGIONE A., *La dichiarazione infedele*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, pag. 128 ss.; TERRACINA D., *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012, pag. 170.

¹⁸⁷ Secondo TERRACINA D., *Il concetto di fittizietà nel diritto penale tributario*, in BORSARI R. (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, pag. 19, "l'indeducibilità è dovuta a situazioni profondamente differenti. Ai sensi dell'art. 109 del TUIR, infatti, il costo è indeducibile in tre distinte ipotesi: se inesistente, non inerente o non sufficientemente documentato. Tutte e tre le situazioni sono, infatti, accomunate dall'indeducibilità del costo che rappresenta a tutti gli effetti una sanzione conseguente ad un comportamento irregolare tenuto dal contribuente. [...]. Ebbene, la prima delle tre ipotesi è legata sicuramente a ragioni di carattere sostanziale: il costo non è deducibile dal contribuente in quanto mai sostenuto. La terza è legata a ragioni di carattere strettamente formale: il costo è stato effettivamente sostenuto dal contribuente, ma non è documentato secondo quanto prescritto dalla normativa tributaria. La seconda ipotesi sembrerebbe avere una collocazione intermedia, a cavallo tra ragioni di carattere formale e sostanziale: il costo è stato effettivamente sostenuto dal contribuente, ma è indeducibile in quanto non inerente, non funzionale, cioè, alla produzione di reddito. [...]. Nella prima delle tre ipotesi di indeducibilità il contribuente rappresenta al fisco in maniera infedele la propria capacità contributiva. Nella seconda il contribuente comunica all'amministrazione finanziaria quella che effettivamente è la propria ricchezza, ma il costo sostenuto non poteva essere dedotto perché, come detto, non funzionale alla produzione di reddito. Anche nella terza ipotesi

Nella sentenza 7739/2012¹⁸⁸, la Corte di Cassazione ripercorre la giurisprudenza sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale rilevando posizioni contrarie. In senso preclusivo, si era infatti affermato che “la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale”¹⁸⁹; al contrario, si è ritenuto sussistere “il *fumus* di una dichiarazione infedele [quando] in essa sono stati esposti elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo [...] conclusione non contraddetta dalla circostanza che potrebbe trattarsi di una condotta elusiva, rientrante fra quelle previste dall'art. 37-bis [...]”¹⁹⁰, nonché del reato di omessa dichiarazione “in caso di violazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA da parte di società avente residenza fiscale all'estero [...] se questa ha stabile organizzazione in Italia”¹⁹¹.

A sostegno della rilevanza penale la Suprema Corte sviluppa diverse argomentazioni fondate sull'interpretazione sistematica della disciplina penale tributaria del D.Lgs. 74/2000 e desunte dai principi di politica criminale ai quali si ispira il medesimo decreto.

Sul piano dell'interpretazione sistematica, in primo luogo la Corte di Cassazione osserva che “il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. f), fornisce una definizione molto ampia dell'imposta evasa: “la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine”, definizione idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva”¹⁹².

il contribuente rappresenta al fisco correttamente la propria capacità contributiva, il costo è funzionale alla produzione di reddito, ma documentato in maniera insufficiente”.

¹⁸⁸ Per la sintesi della vicenda si veda FLORA G., *Perché l'“elusione fiscale” non può costituire reato*, cit., pag. 865.

¹⁸⁹ Così Cass. pen., Sez. V, sent. 18.05.2006, n. 23730; conforme Sez. III, sent. 26.11.2008, n. 14486, per cui “la figura del cosiddetto abuso del diritto [...] non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale”, entrambe in *Leggi d'Italia*.

¹⁹⁰ Così Cass. pen., Sez. III, sent. 18.03.2011, n. 26723, in *Leggi d'Italia*, per la quale, “a parte il rilievo che il carattere elusivo potrà essere meglio accertato in sede di cognizione, ciò non toglie che, secondo la adeguatamente motivata valutazione del giudice del merito (che in questa sede non potrebbe essere censurata nemmeno sotto il profilo della manifesta illogicità) la suddetta condotta, essendosi risolta in atti e negozi non opponibili alla amministrazione, avrebbe comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non sono stati esposti nel loro ammontare effettivo”.

¹⁹¹ Così Cass. pen., Sez. III, sent. 26.05.2010, n. 29724, in *Leggi d'Italia*, per la quale “anche una distinta società italiana può svolgere il ruolo di stabile organizzazione di una società straniera [...] Si ha, allora, stabile organizzazione di una società straniera in Italia quando questa abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio [...] ad altra struttura munita o no di personalità giuridica. Si prescinde, quindi, dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima. Quel che interessa accertare, ai nostri fini, è se essa abbia una stabile organizzazione”.

¹⁹² In senso conforme GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, cit., pag. 325, per cui “la disposizione dell'art. 1 lettera f), a sua volta, dà una definizione talmente generica di imposta evasa - individuandola nella differenza tra “l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione” - che pare veramente

In secondo luogo, elencate le diverse ipotesi di interpello preventivo previste dall'ordinamento tributario (ivi compresi gli interpelli antielusivo e disapplicativo), la Suprema Corte valorizza l'art. 16 del D.Lgs. 74/2000 a norma del quale “non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, art. 21, commi 9 e 10, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso”. Sul punto, in particolare, la Cassazione ha inteso discostarsi dall'avvertenza, contenuta nella Relazione governativa al medesimo decreto, che la disposizione non può essere letta come “diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo”; al contrario essa rileva come la “disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III “Disposizioni comuni” concernenti proprio la materia penale (pene accessorie, circostanze attenuanti, prescrizione) e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che concerne le “violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie”¹⁹³ inteso come riferibile ai casi di evasione e di elusione.

difficile negare che essa ricomprenda anche l'imposta elusa. Anche questa, infatti, è il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta (quella, cioè, dovuta in relazione all'operazione alternativa elusa) e un'imposta dichiarata (quella, cioè, autoliquidata dal contribuente sull'operazione elusiva)”, nonché MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in GROSSO C.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010, pagg. 402 e 405 il quale conclude “nel senso della rilevanza penale delle condotte di indicazione nelle dichiarazioni di componenti attivi inferiori al reale o di componenti passivi fittizi, seppure compiuti ricorrendo a tecniche elusive [provvedendo] all'inquadramento giuridico delle dichiarazioni evasive perpetrate mediante elusione”. Confermerebbe tale posizione “lo stesso art. 1 lett. d), nel definire il “fine di evadere le imposte” che, come dolo specifico, caratterizza soggettivamente la fattispecie di dichiarazione infedele *ex* art. 4, fa – tra l'altro – espresso riferimento anche alla finalità di “conseguire un indebito rimborso”, divenendo così in ciò sovrapponibile alla “disposizione antielusiva” *ex* art. 37-bis d.P.R. 600/1973 che fa proprio espresso riferimento, fra l'altro, anche ad indebiti rimborsi”. Così LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, in AA. VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011, pag. 487.

¹⁹³ Secondo questa impostazione, l'art. 16 del D. Lgs. 74/2000 non avrebbe senso se l'elusione non avesse rilevanza penale, tenuto conto che tra le ipotesi di interpello preventivo rientra anche quello antielusivo. Sul punto per GALLO F., *Rilevanza penale*, *cit.*, pag. 322, la disposizione dell'art. 16, che “fa riferimento all'elusione, è tesa non ad attribuirle autonoma rilevanza penale, ma solo a instillare il sottile dubbio che una qualche connessione possa esserci, nel contesto del D. Lgs. n. 74/2000, tra la fattispecie di elusione e quella di evasione”. Secondo LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, *cit.*, pag. 487, “è chiaro che una siffatta disciplina postula che in realtà l'elusione possa determinare conseguenze penali, tant'è vero che ne viene fornita la relativa previsione di non punibilità (solo) a seguito di apposita procedura amministrativa”. MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, pag. 404, rileva come “escludendo *in apicibus* che per il tramite di una condotta elusiva si possa pervenire ad una dichiarazione la cui falsificazione è penalmente rilevante, tale disposizione risulterebbe del tutto superflua [...] L'art. 16 deve allora intendersi nel suo significato di norma che introduce una regola eccezionale (quella della non punibilità delle condotte di infedeltà in dichiarazione) in presenza di un elemento aggiuntivo che connoti di sé l'operato del dichiarante, appunto il preventivo interpello”. In senso contrario CHIEPPA G.P., *Art. 16*, in CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2001, pag. 447, per il quale “la disposizione di cui all'art. 16 è unicamente di favore per il contribuente, e non può in alcun modo

Il passaggio più importante, che fa ritenere alla Cassazione di muoversi nel rispetto della riserva di legge¹⁹⁴, si coglie nella precisazione che il parere dell'art. 16 - riguardando l'"applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute nel D.P.R. 600/1973, art. 37, comma 3, e art. 37-bis" - si riferisce soltanto alle specifiche fattispecie elusive ivi previste, con la conseguente affermazione del "principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge". In altri termini, se "nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle Sezioni Unite civili ^[195], può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva".

Quanto agli argomenti desunti dai principi di politica criminale, avvalora in primo luogo "la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74 del 2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa

esser letta, per così dire, "a rovescio", ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo"; MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., pag. 441, nonché BORSARI R., *Diritto penale, creatività e co-disciplinarietà. Banchi di prova dell'esperienza giudiziale*, Padova, 2013, pag. 236, per cui è "ogni caso, è quantomeno curioso pretendere di utilizzare in chiave per così dire "incriminatrice" una norma che non fa altro che ribadire – a favore del contribuente – il principio dell'art. 5 c.p., nella versione derivante dalla sentenza n. 364/1988 della Corte costituzionale. Sulla portata dell'art. 16 tanto sul piano sostanziale quanto sugli effetti che la norma produce anche sull'agire dell'Amministrazione finanziaria, a proposito della configurabilità o meno, comunque, di una *notizia criminis*, si veda PEZZUTO G., *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, cit., pag. 442 ss.

¹⁹⁴ Nel riconoscere che "il contesto normativo [pre]vigente non consente di assegnare rilievo penale indiscriminato alla elusione fiscale, a meno di tollerare un serio pericolo di violazione del principio di legalità", per LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, cit., pag. 490, il rapporto tra gli artt. 4 del D. Lgs. 74/2000 e 37-bis del D.P.R. 600/973 si spiega "nel senso che l'elemento normativo (= elementi passivi fittizi) cui la fattispecie ex art. 4 fa riferimento, sarebbe – in parte qua – disciplinato nell'art. 37-bis. In pratica, secondo un fenomeno di "integrazione" del tutto usuale in relazione a norme penali, in tutto o in parte, in bianco, quest'ultima richiama, per dar corpo al precetto, o per delineare – come nel caso di specie – gli elementi normativi caratterizzanti grazie ai quali si esprime (= gli elementi passivi fittizi), un'altra fonte normativa. Ciò può ben avvenire col limite, però, che la fonte normativa richiamata sia anch'essa legislativa; che altrimenti vi potrebbe essere una violazione del principio di legalità *sub specie* della riserva assoluta di legge".

¹⁹⁵ Si tratta delle sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 23.12.2008, cit. Inoltre, sul punto del divieto comunitario dell'abuso del diritto, alla Suprema Corte preme evidenziare che "l'interpretazione che conduce ad attribuire rilevanza penale ai comportamenti elusivi in materia fiscale è conforme all'ordinamento comunitario e l'affermazione contenuta nella sentenza HALIFAX (21 febbraio 2006, C-255/02, par. 93) secondo cui la contestazione di un comportamento abusivo "non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte", non può avere carattere generale, valevole per tutte le contestazioni facenti leva sul carattere abusivo dei comportamenti del contribuente, [bensì] deve, invece, essere letta come la semplice specificazione nel caso concreto all'esame della Corte di giustizia delle obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie".

Corte ^[196] e dalla Corte Costituzionale ^[197]”. In particolare, “in occasione della riforma introdotta con il D.lgs. n. 74 del 2000, con una scelta di radicale alternatività rispetto al pregresso modello di legislazione penale tributaria, [il legislatore] ha inteso abbandonare il modello del c.d. reato prodromico, caratteristico della precedente disciplina di cui [alla] legge 7 agosto 1982, n. 516 - modello che attestava la linea d’intervento repressivo sulla fase meramente “preparatoria” dell’evasione d’imposta - a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell’offesa degli interessi dell’erario. Questa strategia [...] ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che “realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell’evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni a monte della dichiarazione stessa”. Inoltre, la medesima scelta legislativa porta a ritenere che “se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell’infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato *tout court* penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l’ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile”.

Nei limiti sopra specificati, secondo la Suprema Corte affermare la rilevanza penale dell’elusione non contrasta con il principio di legalità: “in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo “conforme ad una *ragionevole prevedibilità*” [il corsivo è nostro], tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico”.

Ciascuna delle argomentazioni addotte nella sentenza 7739/2012 è stata ritenuta inidonea a sostenere la rilevanza penale dell’elusione e palesemente in contrasto “con i più elementari principi costituzionali e dogmatici che costituiscono la struttura portante, [se non] ontologica, dell’illecito penale ed in base ai quali ben può affermarsi che “l’elusione fiscale non può costituire reato”¹⁹⁸. A tale posizione s’intende aderire, soprattutto in forza della

¹⁹⁶ Si veda Cass. pen., Sez. Unite, sent. 25.10.2000, n. 27, in *Dir. pen. proc.*, 6/2001, pag. 732, con nota di LANZI A., *Non è più reato utilizzare fatture per operazioni inesistenti: si pronunciano le Sezioni Unite*.

¹⁹⁷ Il riferimento è a Corte cost., sent. 15.03.2002, n. 49, in *Rass. trib.*, 4/2002, pag. 1424, con nota di MONGILLO V., *L’emissione di fatture per operazioni inesistenti al vaglio della Consulta*.

¹⁹⁸ Così FLORA G., *Perché l’“elusione fiscale” non può costituire reato*, cit., pag. 868 ss., per il quale, in senso critico, la rilevanza penale dell’elusione fiscale potrebbe affermarsi “in un sistema che disconosca: il principio di riserva di legge, il principio di tassatività, il principio di retroattività, il principio di tipicità della fattispecie e del carattere frammentario o “puntiforme” della tutela penale; il principio di personalità della responsabilità penale e, forse, anche il principio di materialità del fatto e dell’onere della prova a carico dell’accusa”. In senso conforme CONSULICH F., *La scriminante sfigurata*, cit., pag. 25, nonché, a commento di Cass. pen., Sez. III, sent. 03.05.2013, n. 19100, DELL’OSSO A.M., *L’elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, cit.; PERINI A., *La “società non necessaria” come nuova frontiera dell’elusione fiscale penalmente rilevante?*, in *Riv. dir. trib.*, 4/2013; TROYER L.-INGRASSIA A., *La rilevanza penale dell’elusione*

ricognizione finora effettuata sul principio costituzionale di legalità, che non concede copertura a quanto definito “autoritarismo ben intenzionato” dagli scopi di tutela.

Il primo argomento della Suprema Corte poggia sulla nozione di imposta evasa fornita dall’art. 1, lett. f) del D.Lgs. 74/2000 e ritenuta comprensiva, anche da una parte della dottrina penalistica¹⁹⁹, dell’imposta elusa secondo considerazioni basate sul “risultato”: tanto nell’evasione, quanto nell’elusione il contribuente paga meno di quanto avrebbe dovuto pagare. Per tale ragione, al superamento delle soglie di punibilità, è integrata la dichiarazione infedele di cui all’art. 4 avendo il contribuente indicato “in una delle dichiarazioni annuali [...] elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo”. L’evento della fattispecie criminosa è tendenzialmente ampio e si identifica “nella non corrispondenza dell’imponibile accertato (e in via tralatizia dell’imposta dovuta) alle risultanze dell’autodichiarazione”²⁰⁰, potendosi quindi riscontrare anche a seguito delle contestazioni ai sensi dell’art. 37-bis.

Senza ritornare sulla distinzione tra natura procedimentale o sostanziale²⁰¹ della disposizione di cui all’art. 37-bis ed anche a prescindere da questa, l’interpretazione della Suprema Corte presuppone un sillogismo [a. una norma antielusiva rende dovuta un’imposta (quella corrispondente alla fattispecie aggirata); b. l’imposta dovuta è imposta evasa; c. l’imposta corrispondente alla fattispecie aggirata è un’imposta evasa, rilevante a fondare la punibilità”²⁰²] il cui esito viola il principio di legalità. Se può certamente condividersi che entrambi i fenomeni comportano nessuno o un pagamento inferiore rispetto all’imposta dovuta, deve però accettarsi che evasione ed elusione sono fenomeni differenti, diversamente intesi anche sul piano legislativo²⁰³, e soprattutto ricordarsi che il reato è illecito da modalità di lesione. Abbiamo già introdotto la categoria dei fatti offensivi non conformi al tipo legale

e il triangolo di Penrose (nota a), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2013, pag. 2086.

¹⁹⁹ Si veda GALLO F., *Rilevanza penale dell’elusione*, cit., pag. 321 ss.

²⁰⁰ Così DI SIENA M., *La criminalizzazione dell’elusione fiscale e dell’abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2015, pag. 339, il quale riporta (nota 24) un riferimento a GIOVANNINI A., *L’abuso del diritto nella legge delega fiscale*, *Riv. dir. trib.*, 1/2014, pag. 242 per cui “se la disposizione sanzionatoria che s’intende applicare e di evento, ovvero ha come suo elemento costitutivo l’evasione d’imposta, senza specificazioni ulteriori sui fatti ad essa prodromici, anche l’evasione determinata da un comportamento abusivo è suscettibile di esservi compresa”.

²⁰¹ Sul punto, cfr. cap. 2 par. 4.

²⁰² In questi termini MARCHESELLI A., *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2/2009, pag. 401 ss.

²⁰³ Secondo la Suprema Corte, “non esiste una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell’elusione all’evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti, seppure ispirati da una logica di comune intervento nei confronti di entrambe (si pensi al D.L. 4 luglio 2006 n. 223, il cui art. 35 dedicato a “misure di contrasto dell’evasione e dell’elusione fiscale”, ovvero al D.L. 06 luglio 2011, n. 98, art. 24 che al comma 29 detta regole peculiari “al fine di contrastare la diffusione del gioco irregolare ed illegale, l’evasione, l’elusione fiscale e il riciclaggio nel settore del gioco”. In questi termini, in senso contrario alla sentenza “*Dolce e Gabbana*”, Cass. pen., Sez. V, sent. 06.09.2013, n. 36859, in *Dir. e prat. trib.*, 4/2015, pag. 730, con nota di SABELLA P. M., *Rilevanza penale dell’elusione fiscale ed abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell’attuazione della delega fiscale*, nonché in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2014, con nota di TROYER L.- CAVALLINI S., *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno “a lato” su tre topoi in materia*, pag. 237.

precisando che l'offesa al bene giuridico non è sufficiente, attraverso interpretazioni di scopo, a colmare le lacune del tipo²⁰⁴ né a costruirne uno diverso fondato su modalità lesive differenti. In merito è stato efficacemente rilevato che "l'elemento differenziale fra una condotta elusiva ed un comportamento evasivo non si identifica nel (solo) risultato finale vale a dire nell'evento dedotto a livello di fattispecie criminosa (ossia l'infedeltà dichiarativa); tale risultato (fatti salvi casi eccezionali) si realizza senz'altro tanto nell'uno quanto nell'altro caso [...]. Il *discrimen* fra evasione ed elusione, infatti, non risiede nella conclusione della sequenza accertativa (che, nella pressoché totalità dei casi, è la medesima) ma presuppone una differenza che attiene alla sostanza dei fenomeni di riferimento"²⁰⁵ e che il tipo legale, nell'accezione garantista finora propugnata²⁰⁶, ha fatto propria²⁰⁷.

Accanto all'insopprimibile rispetto della legalità costituzionale, estendere all'elusione codificata le sanzioni penali comminate per l'evasione tributaria presenta criticità non superabili. In primo luogo perché anche le contestazioni incentrate sull'abuso del diritto danno luogo ad una dichiarazione infedele con la conseguente irragionevole disparità di trattamento tra le infedeltà dichiarative basate alternativamente sulla clausola antielusiva tipica (penalmente rilevanti al superamento delle soglie di punibilità) o sulla figura atipica

²⁰⁴ Nello stesso senso MARINUCCI G., *L'analogia e la "punibilità svincolata dalla conformità"*, cit., pag. 1254, nel segnalare "i pericoli che i più diversi metodi interpretativi fanno correre al divieto di analogia" e che, "per assicurare una tutela senza lacune [...] si svincola la punibilità dalla conformità alla fattispecie penale".

²⁰⁵ Così Così DI SIENA M., *La criminalizzazione dell'elusione fiscale*, cit., pag. 347, per cui "non si tratta soltanto di non condividere la visione *pan-penalizzante* della Suprema Corte che attribuisce all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 [in quanto] anche a voler prescindere dalla natura sostanziale o procedurale della cosiddetta clausola (semi)generale di natura antielusiva contenuta nel D.P.R. n. 600/1973, è l'enfasi posta sulla sola falsità dichiarativa che appare eccessiva e sotto molti profili ingiustificata".

²⁰⁶ La funzione di certezza o garanzia formale del tipo richiede infatti la determinatezza, cioè la precisione nella formulazione delle fattispecie penali. Così PINO G., *L'insostenibile leggerezza della legalità penale*, cit., 175. E se al tipo viene ricondotto in via interpretativa un fenomeno differente, che produce il medesimo effetto ma è pur sempre differente, è violato il principio di legalità in forza del quale "il giudice penale non può limitarsi a prendere atto dell'esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma deve piuttosto ricavare dall'ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti [...] per aversi sanzioni penali occorrono previsioni esplicite, indicative della volontà del legislatore di apprestare - dinanzi alla ipotizzata violazione di qualsivoglia norma, tributaria o meno - la tutela di maggior rigore". Così Cass. pen., Sez. V, sent. 06.09.2013, n. 36859, cit.

²⁰⁷ Secondo PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto", e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 3/2012, pag. 742 ss., "proprio il principio di tassatività della norma penale si porrebbe ad argine di una dilatazione delle nozioni di imposta evasa, di elemento attivo effettivo e di elemento passivo fittizio tale da ricomprendere anche quegli ampliamenti della base imponibile scaturenti dall'applicazione dell'art. 37-bis". In senso conforme MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., pag. 421, nonché MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., pag. 178, per cui l'irrelevanza penale dell'elusione si fonda sulla "natura essenzialmente atipica del comportamento costituente elusione fiscale [che] si pone in irrimediabile contrasto con il principio di tipicità di qualunque fattispecie penalmente sanzionata: affinché il fatto sia punibile occorre che la condotta posta in esse dall'agente sia prevista come reato in tutti i suoi elementi tipizzanti ed in una fattispecie antielusiva penale di carattere generale non si vede come possa essere predeterminata la selezione e le modalità di aggressione del bene giuridico, prerogative queste proprie del legislatore e non dell'interprete".

dell'abuso del diritto (penalmente irrilevanti a prescindere da qualsiasi soglia)²⁰⁸. Le criticità aumentano considerando che la criminalizzazione dell'elusione fiscale, che si ricorda integrare l'esercizio formalmente legittimo di strumenti negoziali, "non rileva tanto come conseguenza della condotta illecita (e ad essa legata da un pertinente nesso causale) ma come situazione che, verificandosi in ambito accertativo, fa sì che la ricognizione *ex post* operata dall'Amministrazione finanziaria implichi anche conseguenze criminali"²⁰⁹. Nella logica della sentenza "*Dolce e Gabbana*", un fatto diventerebbe tipico²¹⁰ soltanto in presenza dell'accertamento antielusivo restando, altrimenti, penalmente indifferente. A ben vedere, alla prova dei fatti, questa tipicità è presupposta dal disconoscimento di operazioni formalmente legittime, a sua volta fondato sulla valutazione discrezionale dell'Amministrazione finanziaria circa l'assenza di valide ragioni economiche²¹¹, giudizio che per certi aspetti richiama sostanzialmente alla memoria l'istituto della pregiudiziale tributaria²¹².

²⁰⁸ Secondo DI SIENA M., *La criminalizzazione dell'elusione fiscale*, cit., pag. 350 "la *summa divisio* in termini di conseguenze punitive fra elusione codificata ed abuso del diritto, infatti, presuppone un'interpretazione a geometria variabile del principio di tassatività della fattispecie criminosa".

²⁰⁹ IBIDEM, pag. 349.

²¹⁰ In senso conforme FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e* ne bis in idem: *variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014, pag. 7: "se è pur vero che l'accertamento dell'operazione elusiva avviene necessariamente a posteriori rispetto al fatto accertato, l'elasticità dei requisiti sostanziali può rendere aleatorio e scarsamente prevedibile l'esito di esso. Ciò implica necessariamente che il riferimento normativo al tipo di operazioni considerate potenzialmente elusive non è ritenuto sufficiente ad esaurire il disvalore della condotta sotto il profilo oggettivo. Deve essere integrato dalla valutazione *ex post* ad opera di un terzo (controparte), la quale diventa essenziale per individuare una componente soggettiva e di scopo; quest'ultima componente assume il vero ruolo di tipizzazione della condotta penalmente rilevante".

²¹¹ In questo senso anche FLORA G., *Perché l'“elusione fiscale” non può costituire reato*, cit., pag. 873, per cui "il reato dipende dunque da un giudizio puramente discrezionale che interviene "a cose fatte", ed è effettuato da un organo amministrativo".

²¹² "È pur sempre l'accertamento fiscale che costituisce il fondamento dell'azione penale, nella misura in cui, come nello specifico, si ritenga ravvisabile una condotta elusiva disciplinata da una norma tributaria, quale quella di cui all'art. 37-bis d.P.R. 600/73 già citato, idonea a conseguire un "illecito vantaggio fiscale"; in questa prospettiva, è significativo evidenziare che mentre l'influenza dell'esito del processo tributario sul contiguo processo penale è stata costantemente negata, un recente orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. 14.02.2011 n. 5640) - pur non affermando *tout court* la natura vincolante della determinazione accertata del quantum evaso operata dal giudice tributario - afferma la necessità che un eventuale differente apprezzamento (in astratto possibile) dell'imposta evasa, da parte del giudice penale, debba formare oggetto di adeguata motivazione". Così Trib. Catania, Sez. V, ord. 27.11.2014, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015, pag. 395, con nota di DE SANTIS G., *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*. Da ultimo, ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 5 D. Lgs. 74/2000, secondo la Suprema Corte per "imposta evasa" deve intendersi "l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario. È rimesso, quindi, al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. [...] Ai fini del superamento della soglia di punibilità [...], il giudice può legittimamente avvalersi dell'accertamento induttivo dell'imponibile compiuto dagli uffici finanziari [...] a condizione che non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde". Così Cass. pen., Sez. III, sent. 31.01.2017, n. 4516, in *Leggi d'Italia*.

Nonostante qualche posizione contraria²¹³, la rilevanza penale delle condotte elusive non ha tardato ad imporsi nell'ambito della giurisprudenza²¹⁴ prima dell'espressa irrilevanza sancita dall'art. 10-bis dello Statuto del contribuente: in questo passaggio²¹⁵, appare interessante segnalare la conclusione della vicenda "*Dolce e Gabbana*".

Nella sentenza 43809/2015, di annullamento della condanna per il reato di omessa dichiarazione ex art. 5 del D.Lgs. 74/2000²¹⁶, la Sezione III della Suprema Corte affronta una serie di profili problematici in materia tributaria e penal-tributaria in un quadro normativo che si è *medio tempore* arricchito con i decreti legislativi 128/2015, recante "disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente"²¹⁷, e 158/2015 sulla "revisione del sistema sanzionatorio"²¹⁸. Nel prendere le distanze dal precedente orientamento con l'affermazione che "il disvalore espresso dalla condotta penalmente sanzionata deve essere individuato esclusivamente all'interno della norma che la descrive che deve essere a sua volta applicata in conformità ai principi di stretta legalità, tassatività e

²¹³ In senso contrario Cass. pen., Sez. V, sent. 06.09.2013, n. 36859, *cit.*

²¹⁴ In senso conforme Cass. pen., Sez. II, sent. 09.10.2012, n. 41087 e Sez. III, 23.05.2013, n. 8797, entrambe in *Leggi d'Italia*; Sez. III, sent. 06.03.2013, n. 19100, *cit.*; 12.06.2013, n. 33187, in *Cass. pen.*, 4/2015, pag. 1431, con nota di STAMPACCHIA E., *Bada di non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l'ombra*; Sez. feriale, sent. 29.08.2013, n. 35729, in *Arch. pen.*, 3/2014, pag. 964, con nota di RIVERDITI M., *Oltre i confini dell'elusione fiscale: considerazioni sul caso Mediaset*; Sez. V, sent. 09.09.2013, n. 36894, in *Riv. dir. trib.*, 10/2013, pag. 194, con nota di DI SIENA M., *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissoluzione della fattispecie criminosa*.

²¹⁵ Si segnala che con la sentenza 07.10.2015, n. 40272, *cit.*, la stessa Sezione III della Suprema Corte aveva ribadito prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. 128/2015 l'elusione fiscale aveva rilevanza penale come l'evasione e che, dal primo ottobre 2015, "le contestazioni fondate sull'elusione fiscale e sull'abuso del diritto non danno mai luogo a violazioni penali tributarie".

²¹⁶ Nell'occasione, la Suprema Corte ha ravvisato, da una parte, la mancanza di adeguato accertamento, nel giuridico di merito, in ordine all'effettivo domicilio fiscale della società, ponendo l'accento sulla necessità di rispettare le regole di accertamento che caratterizzano il processo penale, "rifuggendo da inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni tributarie"; dall'altra, l'inadeguatezza dell'accertamento di merito circa la sussistenza del pregnante coefficiente soggettivo richiesto dal delitto di cui all'art. 5". Sul punto si rinvia ad ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, *cit.*, pag. 661.

²¹⁷ Sulla significativa intitolazione del provvedimento, si veda FONDAROLI D., *Osservazioni in merito alla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Arch. pen.*, 1/2017, pag. 1, la quale evidenzia le reazioni contrastanti suscitate dalla relativa emanazione: "da un lato, la sconcertante presa dato, consacrata addirittura nel titolo del provvedimento, di uno stato latente e diffuso in tutti i settori giuridici, in particolare in quello tributario, di incertezza del diritto, che è incertezza non solo normativa, poiché impregna di sé anche il "diritto vivente", fonte ribadita costantemente dalla Corte costituzionale, da ultimo anche nell'ordinanza n. 24 del 2017 in relazione al "caso Taricco", e ormai divenuta parte integrante del quadro di riferimento. Dall'altro, l'immediata delusione, nella prospettiva del penalista debolmente illuminata dallo spiraglio di luce che la riforma lasciava presagire, a fronte del rinnovarsi del dibattito generato dal dettato del comma 13 del neo-introdotto art. 10-bis [...] E infatti il precetto, apparentemente limpido, dell'art. 10-bis, comma 13, l. n. 212/2000, secondo cui "Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie", in realtà si mostra gravido di insidie, nonostante la definizione dell'"abuso del diritto" contenuta nel co. 1 dell'art. 10-bis legge n. 212 del 2000".

²¹⁸ Così CORSO P., "Ne bis in idem", *elusione fiscale e concorso nel reato tributario secondo la sentenza "Dolce e Gabbana"* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 30.10.2015, n. 43809), in *Riv. giur. trib.*, 1/2016, pag. 66. Sulla medesima sentenza, si veda anche VENTURATO B., *Note in tema di estero-vestizione e concorso eventuale nel reato omissivo proprio*, in *Giur. it.*, 4/2016, pag. 971.

determinatezza che governano l'interpretazione della legge penale"²¹⁹, con la sentenza 43809/2015 la Suprema Corte stabilisce che le condotte elusive di cui agli artt. 37, comma 3, e 37-bis²²⁰ del D.P.R. 600/1973, "non solo non esauriscono il disvalore dell'illecito tributario penalmente sanzionato, ma non estendono ad esse nemmeno la tipicità delle singole fattispecie incriminatrici che devono invece rimanere saldamente ancorate alle condotte tassativamente e specificamente previste per ciascuno reato. La condotta elusiva, in buona sostanza, non è di per sé penalmente sanzionata e non legittima interpretazioni estensive della fattispecie penale, né l'adozione di criteri di accertamento del reato che attingano a piene mani alle presunzioni (semplici) tributarie". Le disposizioni antielusive assumono "rilevanza in quanto concorrono a definire, sul piano oggettivo, gli elementi normativi della fattispecie penale ed, in particolare, l'imposta effettivamente dovuta e gli elementi attivi e passivi rilevanti ai fini della determinazione del reddito o delle basi imponibili; in quanto norme che concorrono a definire gli elementi normativi della fattispecie ed, in particolare, della condotta materiale, si traducono, sul versante penale, nella generica consapevolezza e volontarietà di tali elementi costitutivi del reato e dunque della condotta".

La Suprema Corte richiama infine l'attenzione sul dolo specifico, precisando che "il "dolo di elusione" non si identifica [...] con il "dolo di evasione" che esprime un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono; in nessun caso le condotte elusive possono avere di per sé penale rilevanza estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati [...] Ove si dovesse dimostrare l'esistenza di un'imposta effettivamente dovuta superiore a quella dichiarata (o non dichiarata affatto)

²¹⁹ Secondo la Corte di Cassazione, infatti, "la funzione della pena, l'inviolabilità della libertà personale che viene in gioco, la ineliminabile valorizzazione degli elementi soggettivi della condotta che innervano e danno sostanza alla natura esclusivamente personale della responsabilità penale e alla funzione rieducativa della pena, impongono una lettura "autonoma" delle norme penali tributarie, secondo i canoni interpretativi che l'inviolabilità del bene potenzialmente a rischio impongono (i soli "casi e modi previsti dalla legge" - *scilicet* penale - entrata in vigore prima del fatto commesso). [In particolare,] la presenza nella fattispecie penale di elementi normativi altrove disciplinati non può rappresentare la falla attraverso la quale il travaso di istituti giuridici di altri rami del diritto possa geneticamente mutare la norma penale. [...]. È in questo contesto che deve essere trattato il tema dell'elusione fiscale che la sentenza di questa Corte n. 7739 del 2012 ritiene penalmente rilevante in considerazione del richiamo (indiretto e ai fini della punibilità) che ne fa il D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 16, ma che il Collegio reputa vada risolto esclusivamente nell'ambito di ogni singola fattispecie penale e nei limiti in cui concorra, come si vedrà, ad individuarne non la condotta ma esclusivamente il suo oggetto e nei limiti in cui la rigorosa interpretazione della norma lo consente".

²²⁰ Secondo la Suprema Corte, l'art. 37-bis "fornisce un criterio legale di accertamento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta [e, pertanto] non v'è dubbio che le disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis, hanno rilevanza anche in sede penale ai fini dell'accertamento non solo della "imposta effettivamente dovuta" ai sensi dell'art. 1, lett. f), ma anche della quantificazione degli "elementi attivi o passivi" che, ai sensi dell'art. 1, lett. b), concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Trattandosi di elementi costitutivi del reato, non v'è altrettanto dubbio che [...] il giudice penale deve procedere in modo del tutto autonomo al loro accertamento secondo le regole e i criteri di giudizio imposti dalla Costituzione (la presunzione di innocenza, prima di ogni altro) e prescritti dal codice di procedura penale".

e/o di componenti positive di reddito inferiori a quelle effettive o di elementi passivi fittizi, l'indagine non avrebbe accertato altro che alcuni degli elementi costitutivi del reato, quelli che qualificano, sul piano oggettivo, l'offesa degli interessi erariali e giustificano (ma non esauriscono) la rilevanza penale della condotta. Ma tale indagine non assorbe quella relativa all'accertamento del dolo specifico di evasione che nei reati dichiarativi concorre a tipizzare la condotta. [...] La volontaria elusione dell'imposta effettivamente dovuta, pertanto, si traduce, sul piano penale, nella consapevolezza di alcuni degli elementi costitutivi del reato e non è pertanto sufficiente a integrare il fine di evasione, che quella consapevolezza presuppone, [perché] l'esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali) se può valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire l'*an* e il *quantum* dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata) non è di per sé sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva"²²¹.

Tralasciando l'incongruenza per cui nel fatto tipico l'elusione è ricompresa nell'evasione, mentre il fine di eludere è diverso da quello di evadere, il quadro normativo di riferimento è radicalmente cambiato con l'entrata in vigore dei decreti attuativi della legge 23/2014 con la quale il Governo è stato delegato a revisionare la disciplina dell'abuso del diritto ed il relativo riflesso penale. Sotto quest'ultimo profilo, prevedendo all'ultimo comma dell'art. 10-*bis* nello Statuto del contribuente che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie", il legislatore ha "normativamente sancito la contrapposizione tra l'elusione fiscale [...] e rilevanza penale, ponendoli in rapporto di mutua esclusione"²²². Tale alternatività è ben presente alla Corte di Cassazione che nella sentenza 40272/2015, la prima successiva all'entrata in vigore dell'art. 10-*bis*, ha fissato i criteri selettivi per stabilire quali condotte sono qualificabili come elusive e, pertanto, penalmente irrilevanti²²³.

²²¹ Nel rilevare che "il delicatissimo tema relativo all'elemento soggettivo del reato [...] è sbrigativamente liquidato dalla Corte di appello di Milano", la sentenza è stata annullata per "insufficienza della motivazione che trae dall'aspetto oggettivo della condotta argomento per ritenere sussistente il dolo specifico di evasione, una sorta di "*dolus in re ipsa*" tautologicamente dedotto da uno scopo riorganizzativo societario asseritamente ancorato a ragioni esclusivamente fiscali secondo un ragionamento contraddetto dalla esistenza di reali motivazioni economico-finanziarie dell'intera operazione che nemmeno il Giudice di primo grado aveva messo in discussione, essendosi egli posto solo il dubbio delle ragioni della collocazione della sede in Lussemburgo. La motivazione è, altresì, insufficiente ed erronea perché confonde il dolo generico (la consapevolezza della natura elusiva dell'operazione) con lo scopo della condotta, identificato peraltro con un fine la cui insussistenza la difesa aveva tentato di dimostrare allegando le testimonianze ingiustamente escluse".

²²² Così KELLER A., *La dichiarazione infedele*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, cit., pag. 782.

²²³ Per un primo commento si rinvia a MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272), in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015.

In base alla nuova disposizione, secondo la Suprema Corte “l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del D.Lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni. Il che conferma che la disciplina dell’abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l’evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l’ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura una fattispecie regolata dal D. Lgs. n. 74 del 2000, in quanto frode o simulazione, l’abuso non può essere invocato”²²⁴. La Suprema Corte ribadisce così l’imprescindibile osservanza del principio di legalità: “perché una condotta sia penalmente rilevante occorre che la stessa sia sussumibile sotto una figura d’incriminazione. E alla definizione della tipicità contribuisce ora anche l’art. 10-*bis* legge 212/2000, che ridisegna per sottrazione le fattispecie di reato, escludendo dal loro perimetro i comportamenti rientranti nella nozione di abuso del diritto”²²⁵.

In un’ottica di coerenza sistemica, tale posizione trova riscontro non soltanto al dodicesimo comma dell’art 10-*bis* a norma del quale “in sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie” ivi comprese quelle penali tributarie, ma anche attraverso ulteriori disposizioni definitorie.

In primo luogo la nuova lettera *g-bis*) introdotta all’art. 1 del D. Lgs. 74/2000 dalla riforma del sistema sanzionatorio ai sensi del D. Lgs. 158/2015, a norma della quale per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”²²⁶.

²²⁴ Così Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272, *cit.*

²²⁵ In questi termini MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari*, *cit.*, per cui “coerentemente con il principio informatore dettato dall’art. 8 legge delega (per il quale la reazione penale deve essere riservata soltanto ai “comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo della documentazione falsa”), dovranno considerarsi abusive (e dunque estranee al rilievo penale) condotte che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, siano prive di sostanza economica e volte essenzialmente alla realizzazione di un vantaggio fiscale”.

²²⁶ Secondo ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall’art. 1*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell’economia*, *cit.*, pag. 645 ss., l’affermata diversità rispetto alle operazioni disciplinate dall’art. 10-*bis* “ha una mera valenza chiarificatrice, giacché i comportamenti elusivi non integrano condotte simulate, in quanto il contribuente intende realmente porre in essere le operazioni rappresentate all’Amministrazione finanziaria”. Si veda anche LUNGHI G., *Art. 1. Definizioni*, in NOCERINO C.-PUTINATIS S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, *cit.* pag. 19 ss., per cui, oltre questo requisito negativo, la disposizione introduce anche un requisito positivo a sua volta diversamente articolato per la simulazione oggettiva e per la simulazione soggettiva, integrante solo una delle condotte rilevanti per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici *ex art.* 3 del D. Lgs. 74/2000 (“compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti”).

In secondo luogo, la successiva lettera g-ter, introdotta con il medesimo provvedimento di riforma, secondo cui “per “mezzi fraudolenti” si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”²²⁷. A questo requisito positivo, il terzo comma dell’art. 3 ne affianca uno negativo che esclude la configurabilità della dichiarazione fraudolenta in quanto “non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

Da ultimo, la formulazione del riformato art. 4, che al nuovo comma 1-bis prevede che “ai fini dell’applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”.

La lettura congiunta delle sopra indicate disposizioni conferma l’assoluta volontà del legislatore di distinguere ciò che è fraudolento, simulatorio e falso da ciò che è mero abuso del diritto²²⁸ e descrive un rapporto di reciproca esclusione²²⁹ in base al quale, a nostro avviso, l’abuso del diritto sarebbe comunque penalmente irrilevante anche a prescindere

²²⁷ La locuzione “condotte artificiose attive”, non sembra “avere una capacità di definizione superiore a quella del concetto che si intende definire; l’aggettivo “artificiose” è infatti idoneo ad abbracciare qualsiasi falsa rappresentazione della realtà, nonché ogni stratagemma, ogni espediente con il quale si ostacoli la corretta rappresentazione della stessa. Esso si specifica meglio solo quando lo si prenda in considerazione nel contesto della fattispecie di cui all’art. 3, ove si chiarisce che i mezzi fraudolenti devono risultare “idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria”: sembra quindi assumere rilevanza ogni condotta attiva che integri uno stratagemma concretamente idoneo ad ostacolare l’accertamento, attraverso l’induzione in errore dell’amministrazione finanziaria”. Così ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall’art. 1, cit.*, pag. 650. Si veda anche LUNGHINI G., *Art. 1. Definizioni, cit.*, pag. 22, per cui “la disposizione ha il pregio di avere individuato i requisiti necessari perché possa parlarsi di mezzo fraudolento: si è dunque voluto contrassegnare puntualmente la portata decettiva di siffatti mezzi, richiedendosi espressamente non soltanto – come nel caso di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – l’idoneità ad ostacolare l’accertamento, quanto piuttosto il conseguimento di un concreto effetto dissimulatorio, come è dimostrato dall’utilizzo del verbo all’indicativo: “determinano una falsa rappresentazione della realtà”.

²²⁸ Per queste considerazioni si veda KELLER A., *La dichiarazione infedele, cit.*, pag. 785 ss. In questo senso anche Cass. pen., Sez. III, sent. 16.11.2016, n. 48293, in *Leggi d’Italia*, per cui “attraverso la limitazione della rilevanza penale alle sole operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto od in parte, o riferite a soggetti fittiziamente interposti, il legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, venga adottato uno schermo negoziale articolato (quale quello descritto) allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad una operazione economica realmente verificatasi e che ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti”.

²²⁹ Negli stessi termini DONELLI F., *Irrilevanza penale dell’abuso del diritto tributario: entra in vigore l’art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 1 ottobre 2015, per il quale “i rapporti fra il campo di applicazione dell’abuso del diritto e l’intervento del presidio penalistico sono dunque improntati alla mutua esclusione: l’abuso del diritto non può essere contestato se l’operazione perseguita dal soggetto agente è suscettibile di ingenerare responsabilità penale; quest’ultima, d’altro canto, non può poggiare su di una contestazione di abuso del diritto” che può però ingenerare una responsabilità amministrativa.

dall'espressa previsione dell'ultimo comma dell'art. 10-*bis*. Il rapporto così descritto appare più corretto rispetto all'accennato carattere di residualità della disciplina dell'abuso del diritto di fronte "alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l'evasione e la frode"²³⁰.

Quest'ultima accezione, fatta propria dalla Suprema corte nella sentenza 40272/2015, può comportare almeno due conseguenze tra loro connesse: da una parte, la marginalizzazione del concetto di abuso attraverso "un'inaccettabile inversione concettuale"²³¹, indotta dal dodicesimo comma dell'art. 10-*bis*²³², in forza della quale il diritto penale sarebbe la chiave di lettura di un concetto tributaristico, espressamente individuato dal legislatore come limite all'intervento penalistico e questo non è possibile²³³; dall'altra, l'affermata rilevanza penale dell'elusione ogni qual volta sia connotata da frode ai sensi e per gli effetti dell'art. 3 del D.Lgs. 74/2000²³⁴ come, per esempio, in tutte quelle operazioni che risultino prive di sostanza economica, proprio in quanto nella realtà simulate o fraudolente²³⁵. Quando il requisito dell'assenza di sostanza economica²³⁶

²³⁰ Così Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272, *cit.*, per cui "queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolata dal D. Lgs. n. 74 del 2000, in quanto frode o simulazione, l'abuso non può essere invocato".

²³¹ In questi termini LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, *cit.*, pag. 274.

²³² Nell'affermare che "l'abuso diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie", la disposizione ribadisce un concetto ricavabile nella stessa definizione di abuso/elusione contenuta al primo comma, ovvero che non si ha abuso in presenza di "violazione di specifiche disposizioni fiscali".

²³³ La definizione di elusione/abuso del diritto è fornita dal diritto tributario e rimane all'esterno dell'orizzonte delle fattispecie incriminatrici, operando così come limite esegetico. Il diritto penale deve prenderne atto in quanto il 12° comma dell'art. 10-*bis* esclude la possibilità di ravvisare l'abuso solo ove risulti violata una "specifica disposizione tributaria": solo la violazione di una norma volta a disciplinare il tributo può determinare evasione, escludendo fin dall'origine che la condotta che costituisce la violazione possa ricondursi alla definizione di elusione/abuso del diritto.

²³⁴ Per questa posizione si rinvia a PUTINATI S., *Art. 3*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, *cit.*, pag. 56, per cui l'art. 3 è "la norma destinata a poter fornire usbergo e ospitalità alle ipotesi elusive che, se connotate dalla frode così come descritta nella condotta tipica dell'art. 3 "[...] integrino ipotesi di vera e propria evasione". Secondo l'Autore, a tal fine, sono "due i presupposti indefettibili: individuare ipotesi normativamente sanzionate di elusione nell'ordinamento tributario e verificare se le condotte tenute dal contribuente siano connotate da quella frode oggi tipizzata nella norma e accertare il superamento delle soglie di punibilità [...] Preso atto del perimetro ristretto oggi tracciato intorno alla dichiarazione meramente infedele di cui all'art. 4 modificato, il rilievo penale delle condotte, escluse le ipotesi, oggi positivizzate, di abuso del diritto, potrebbe essere rinvenuto solo andando a caccia della frode in quello che resta della elusione". In senso conforme SANTORIELLO C., *Abuso di diritto ed elusione*, *cit.*, 91 ss., che ravvisa nell'art. 10-*bis* "uno spazio per riconoscere valenza criminale ad una condotta di elusione fiscale o di abuso di diritto [...] quando il privato tenga una condotta elusiva con modalità fraudolente".

²³⁵ NOCERINO C., *Art. 4*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, *cit.*, 97 ritiene in questo caso "difficile qualificare le operazioni come semplicemente elusive e non penalmente rilevanti ai sensi dell'art. 3". In senso contrario, si ritiene che "se la simulazione fosse preminente rispetto all'abuso fino al punto di assorbirlo, si finirebbe per espandere in maniera incontrollata le fattispecie penalmente rilevanti [...] a prescindere dalla sussistenza o meno dei presupposti della pretesa tributaria così come accertati dalla Amministrazione finanziaria o dal giudice tributario. Così ASSONIME, *Circolare 04.08.2016, n. 21, D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*, pag. 55: www.assonime.it

²³⁶ Il requisito della mancanza di sostanza economica assolve alla stessa funzione del concetto di costruzione di puro artificio previsto nella Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012, sulla

previsto al primo comma dell'art. 10-bis è equiparato (*rectius* confuso²³⁷) con quello di frode dolosa penalmente rilevante²³⁸ si dimentica che la carenza di sostanza economica non può essere valutata partendo dalla norma penale²³⁹ perché essa è, al contempo, tratto specializzante la figura dell'elusione e limite negativo per la dichiarazione fraudolenta

pianificazione fiscale aggressiva, *cit.*, (4.4 “una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale”) e “ne coglie quindi il suo nucleo essenziale [perché] la funzione è quella di attestare che la motivazione sottostante all'operazione o alla sequenza negoziale è prettamente di natura fiscale”. Così ASSONIME, *Circolare* 04.08.2016, n. 21, *cit.*, pag. 37. Tale precisazione ne consente una ulteriore: l'artificio richiamato nella citata Raccomandazione non può coincidere quello penalmente rilevante ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. 74/2000. In senso contrario, l'impostazione della Suprema Corte (*cf.* Sez. V, sent. 16.01.2013, n. 36859, *cit.*) - per cui “intanto si può parlare di operazione elusiva in quanto l'operazione è effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico ed economico; con il risultato di ritenere ricadente nella sfera punitiva penale (*sub* art. 2 o art. 3, a seconda dell'utilizzo o meno di fatture o documenti equipollenti) l'operazione che, pur se valida sotto il profilo giuridico, è in realtà fittizia (nel senso di inesistente) sul piano economico” - è ritenuta valida “anche di fronte al nuovo dato normativo rappresentato dal citato art. 10-bis che, nel definire le operazioni “abusive” come quelle “prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti” (comma 1), le sottrae espressamente a qualsiasi sanzione di carattere penale (comma 13): la “sostanza economica” [...] dovrebbe attenere alla “ragione economica”, ossia alla sola “inidoneità delle operazioni (fatti, atti, contratti) a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”, ma sempre però sul presupposto che le operazioni siano qualificabili come “non inesistenti” sotto il profilo del loro contenuto commerciale. Al contrario [...] potrebbe essere messa seriamente in discussione, in forza della espressa previsione di legge, la sorte penale di operazioni dotate di reale consistenza economica, ma poste in essere nella totale assenza di ragioni diverse dal risparmio fiscale che le possano giustificare economicamente; operazioni che invece nel passato, pur con qualche incertezza, sono state ritenute penalmente rilevanti in presenza di specifiche disposizioni fiscali antielusive, quali quelle di cui all'art. 37, comma terzo, e [ed] all'abrogato successivo art. 37-bis del d. P.R. n. 600 del 1973”. Così CORTE DI CASSAZIONE. UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Decreto Legislativo* n. 24 settembre 2015, n. 158, *Revisione del sistema sanzionatorio*. Relazione n. III/05/2015 del 28.10.2015, pag. 7 ss.: www.cortedicassazione.it.

²³⁷ Sul punto si rinvia a FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, *cit.*, pag. 349. Per l'ASSONIME, *Circolare* 04.08.2016, n. 21, *cit.*, pag. 54, “secondo alcuni commentatori, il presupposto della mancanza di sostanza economica non sarebbe facilmente distinguibile dall'ipotesi di costruzione di una fattispecie artificiosa, ossia di una fattispecie che non trova corrispondenza nella realtà effettuale e che contribuisce all'occultamento di tale realtà. In particolare, la mancanza di sostanza economica evocherebbe il fatto che gli atti elusivi sono solo apparenti e che, in virtù di questa apparenza, risponderebbero *in toto* all'archetipo della simulazione, in cui, per coprire una realtà negoziale diversa, la forma diverge dalla sostanza e la struttura dell'atto non corrisponde alla sua funzione. In quest'ottica, in definitiva, la totalità delle condotte di natura abusiva, dovendo incardinarsi sulla mancanza di sostanza economica, potrebbe in realtà ricondursi allo schema della simulazione e, quindi, essere sempre oggetto di contestazione quale comportamento di natura evasiva. Le ricadute di questa tesi sarebbero molto gravi non solo dal punto di vista sistematico, dal momento che azzererebbero di fatto ogni rilevanza della codificazione dell'abuso, ma anche sul piano pratico applicativo, specie se si tiene conto delle eventuali conseguenze penali connesse alla simulazione e alla frode”.

²³⁸ Così Cass. pen., Sez. III, sent. 05.10.2016, n. 41755, in *Leggi d'Italia*, secondo cui “può definirsi elusiva, e pertanto, sulla base della disciplina sopravvenuta, penalmente irrilevante, solamente una operazione che, pur principalmente finalizzata al conseguimento di un vantaggio tributario, sia tuttavia caratterizzata da una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, tale non potendosi ritenere un'operazione che sia, viceversa, meramente simulata. In tale seconda fattispecie, la quale ricorrerebbe laddove la operazione costituisse un mero simulacro privo di qualsivoglia effettivo contenuto, ci si troverebbe di fronte non tanto ad una ipotesi di abuso di un pur sussistente e valido negozio giuridico quanto ad una vera e propria macchinazione priva di sostanza economica il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale”.

²³⁹ In senso conforme, nella previgente disciplina della legge “manette agli evasori”, per ALESSANDRI A., *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1990, pag. 1076, “invocare l'intervento della norma penale, ed in particolare quella della frode fiscale, per piegarla ad intervenire sul fenomeno dell'elusione fiscale prospetta, all'evidenza, uno sforzo interpretativo di notevole impegno e tale da porre in tensione la struttura della fattispecie. Deve essere ben chiaro che si finisce, in buona sostanza, per chiedere alla norma penale di caricarsi tutto il peso derivante dall'assenza di una clausola generale tributaria, trasformando anzi la norma penale stessa nella clausola generale anti-elusiva”.

mediante altri artifici ai sensi della lettera *g-bis*²⁴⁰. Quale elemento specializzante, in particolare, la mancanza di sostanza economica “non ha il ruolo di certificare la presenza di operazioni o negozi dissimulati, ma ha una funzione diversa e specifica: quella di rivelare che la costruzione della fattispecie impositiva più favorevole è avvenuta per motivi eminentemente fiscali”²⁴¹.

Deve quindi ritenersi, più correttamente, che il concetto di frode penalmente rilevante, ricavabile dal combinato disposto degli articoli 1, lettere *g-bis* e *g-ter*, e 3 del D. Lgs. 74/2000, si trovi in radicale rapporto di antitesi con quello di elusione/abuso²⁴²: fino a quando si rimane entro i confini dell’elusione e si rispettano formalmente le norme, evitando (e non nascondendo) l’insorgere del presupposto fiscale non può esservi spazio per la sanzione penale²⁴³. In questo senso, come efficacemente osservato, l’art. 10-*bis* opera come “causa di esclusione della tipicità”, ridisegnando “la portata delle fattispecie incriminatrici” ed escludendone “dal relativo perimetro i comportamenti abusivi”²⁴⁴.

3.6. Crisi della riserva di legge e legalità penale europea: limiti costituzionali all’equiparazione tra diritto giurisprudenziale e legge.

Uno dei temi che più accomuna tecnici del diritto, non solo penale²⁴⁵, filosofi nonché politici del diritto riguarda i profili problematici della legalità. Esso riveste quindi importanza e delicatezza estreme.

²⁴⁰ Proprio quest’ultima disposizione “lascia intendere che le operazioni “volute” dal contribuente che le pone in essere (*rectius* i cui effetti sono voluti), anche se prive di sostanza economica e poste in essere per motivi fiscali non sono operazioni simulate, ma al limite possono essere disconosciute tramite la clausola antiabuso, mentre quelle non volute (*rectius* i cui effetti non sono voluti) sono qualificabili come simulate e integrano il reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici, ove utilizzate per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto”. Così ASSONIME, *Circolare*, cit., pag. 55.

²⁴¹ IBIDEM, pag. 56, per cui “l’ulteriore conseguenza [è] che se questo elemento si combina con il conseguimento di un vantaggio indebito (*rectius*: con la violazione della ratio delle norme o dei principi dell’ordinamento) può attivarsi la clausola antiabuso”.

²⁴² Il comportamento fraudolento, ad esempio una falsa rappresentazione della realtà, integra un fenomeno evasivo e non elusivo; al contrario, fino a quando si rimane entro il “rispetto formale delle norme fiscali”, il comportamento elusivo non avrà rilevanza penale per il disposto dell’art. 10-*bis*, 13° comma, d.lgs. 74/2000”. In senso conforme per ASSONIME, *Circolare*, cit., pag. 56, “la distinzione tra abuso e simulazione, dunque, risiede proprio nel requisito individuato dall’art. 1 lett. *g-bis* e cioè nel fatto che le operazioni simulate sono caratterizzate dalla volontà del contribuente di non sottoporsi agli effetti che promanano dalle operazioni compiute e di conformarsi invece agli effetti di altri atti o operazioni ovvero a nessun effetto rispetto a quelli manifestati all’esterno. Viceversa, nel caso dell’abuso, poiché il contribuente pone in essere l’operazione per costruire la fattispecie applicativa del regime fiscale prescelto, gli effetti delle operazioni compiute sono accettati e voluti (anzi selezionati ad hoc in funzione della disciplina fiscale che si vuole sia applicata)”.

²⁴³ Riguardo all’elusione fiscale rileva l’evidenza della “eterogeneità, quanto alla morfologia dei comportamenti ed alla natura della lesività, da una condotta imperniata su di una ingannevole informazione da parte del contribuente che artificiosamente è diretta a frustrare la conoscenza del fatto imponibile da parte dell’amministrazione finanziaria”. Così ALESSANDRI A., *L’elusione fiscale*, cit., pag. 1079.

²⁴⁴ In questi termini AMBROSETTI E.M., *I reati tributari*, in AMBROSETTI E.M.-MEZZETTI E.-RONCO M., *Diritto penale dell’impresa*, Bologna, 2016, pag. 470.

²⁴⁵ Per PALAZZO F., *Legalità penale: considerazioni su trasformazioni e complessità di un principio fondamentale*, in *Principio di legalità e diritto penale, Quaderni fiorentini*, cit., pag. 1281, infatti, “l’idea che

Un argomento estremamente importante “non solo perché incide su problemi che nelle nostre esperienze giuridiche assumono un ruolo centrale, quale quelli dell’ordine delle fonti normative [...] e della garanzia dei diritti individuali, ma anche perché appare in intima connessione con [il] principio dello Stato di diritto” nonché delicato perché si riconosce che “il principio di legalità si rivela oggi in una situazione di crisi più o meno profonda [...] che implica anche una crisi del concetto dello Stato di diritto”²⁴⁶ nei termini sopra intesi. Si tratta di una crisi multifattoriale, perché le cause affondano le radici nell’economia²⁴⁷, nella politica²⁴⁸ e nel diritto. Questo effetto complessivo si riassume nella crisi del monopolio statale di produzione normativa, maggiormente avvertita nel settore del diritto penale che più risente della globalizzazione giuridica e dell’europeizzazione²⁴⁹.

Sul fronte giuridico, il sistema socio-economico globale contemporaneo ha incrinato il modello classico delle fonti di produzione ed in questa complessità il “diritto penale statale” è stretto fra la morsa (della interpretazione) delle fonti internazionali ed europee²⁵⁰ e

il diritto penale possa essere impermeabile e immune rispetto ai fenomeni di grave crisi istituzionale della legalità, senza condividere le sorti dell’intera realtà ordinamentale, rimanendo fedele ai propri principi, non può essere realisticamente coltivata”.

²⁴⁶ Così FOIS S., *Legalità* (principio di), in ID., *La crisi della legalità*, cit., pag. 386 ss.

²⁴⁷ Sul tema rileva efficacemente che egli scambi economici, per intimo sviluppo e per inesauribile ricerca del profitto non conoscono i vincoli della territorialità. Essi tendono a svolgersi in qualsiasi luogo: nessun punto della superficie terrestre è escluso o rifiutato. Mentre politica e diritto si rinchiudono [tradizionalmente] nella sfera statale, l’economia freme d’impazienza, guarda oltre le frontiere, abolisce la distinzione tra cittadini e stranieri”. Così IRTI N., *Norma e luoghi. Problemi di geo-diritto*, Roma-Bari, 2006, pag. 8 ss., secondo cui, poiché “il moderno capitalismo sempre eccede la determinazione territoriale degli Stati [...] il diritto degli Stati si trova perciò nella necessità d’inseguire la dilatazione spaziale degli scambi [...] Lo Stato non in altro modo può uscire dal vincolo territoriale che: o mercé accordi con altri Stati, e così generando norme di diritto internazionale; o mercé l’impiego – dati certi presupposti ed elementi – del contenuto di norme straniere: ed è l’ufficio proprio del diritto internazionale privato”.

²⁴⁸ Si registra anche una crisi della rappresentanza per almeno due ragioni: da una parte, perché essa si manifesta non più attraverso i partiti soltanto, ma “in più sedi e in più stadi attraverso i gruppi di interesse, le associazioni professionali, i movimenti collettivi, i mass media”. PASQUINO G., *Corso di scienza politica*, Bologna, 1997, pag. 153; dall’altra, in maniera più significativa rispetto al profilo della democraticità, perché il superamento del sistema proporzionale a favore di quello maggioritario ha alterato “il rapporto numerico fra voti espressi e rappresentanti eletti. In questa situazione il Parlamento è diventato specchio meno fedele del corpo sociale. Le distorsioni determinate dai premi di maggioranza e dall’eliminazione della possibilità di scegliere fra i candidati hanno alterato l’immagine riprodotta dallo specchio. Il principio di rappresentanza formalmente è rimasto; nella sostanza è risultato inevitabilmente distorto”. Così GROSSO C.F., *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine all’asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, in *Criminalia*, 2007, pag. 127. Per l’approfondimento si rinvia ad INSOLERA G., *La produzione del “penale”: tra Governo e Parlamento maggioritario*, cit., pag. 4.

²⁴⁹ Sul tema SGUIBBI F., *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, in FONDAROLI D. (a cura di), *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, Padova, 2008, pag. 3 ss.

²⁵⁰ Fondamentale il rinvio a MANES V., *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012, e la sua constatazione che “per anni, l’incidenza delle fonti sovranazionali sull’ordinamento penale è apparso fenomeno quiescente o futuribile, e comunque periferico: ma oggi è a tutti chiaro che il diritto penale non è più padrone in casa propria [...] il ruolo del giudice, al cospetto della “frantumazione stellare” delle fonti, appare ormai profondamente trasfigurato: la sua opera quotidiana assomiglia a quella di un rapsodo, o, meglio, di un *bricoleur*, coprotagonista del legislatore nella tessitura di una trama normativa sempre più poliedrica, complessa ed articolata. Così, chi giudica ha spesso la sensazione di trovarsi imprigionato in un “labirinto”.

l'accentuarsi del fenomeno di etero-integrazione della fattispecie incriminatrice ad opera di fonti sub-legislative, che da sempre pregiudica l'assolutezza della riserva²⁵¹.

Sul piano strettamente penalistico, la crisi della legalità è una crisi della riserva di legge perché riguarda la fonte della penalità, ma è anche una crisi della sua determinatezza, collegata alla descrizione del fatto penalmente rilevante ogni qualvolta l'interpretazione del tipo produca criptoanalogie²⁵² come per la rilevanza penale dell'elusione.

Nonostante non abbia origini recenti, il tema della crisi della riserva di legge è rimasto attuale perché si sono nel tempo manifestati nuovi fenomeni, endogeni ed esogeni²⁵³, che ne hanno incrinato la funzione di garanzia democratica: il ricorso alla decretazione d'urgenza²⁵⁴ poi sostituito da quello alla legislazione delegata²⁵⁵, l'affermazione del diritto dell'Unione

²⁵¹ In questi termini GARGANI A., *Verso una "democrazia giudiziaria"?*, cit., pag. 100, il quale evidenzia un "predominio del principio tecnocratico sul principio democratico". Si veda anche MANFREDA S.-SORBELLO P., *Autorità amministrative indipendenti e nuovi ruoli della Guardia di Finanza. I profili sanzionatori dell'ostacolo "mediato" all'esercizio delle funzioni di vigilanza*, in Riv. Guardia di Finanza, 1/2017, pag. 149, i quali rilevano come a partire dagli anni novanta, "si è potuto assistere alla nascita del modello dell'amministrazione indipendente che si è affermato sul piano europeo di pari passo con la policy comunitaria volta a portare gli Stati membri a dismettere i panni dell'imprenditore e predisporre strutture amministrative di carattere eminentemente regolatorio. Rispetto alle amministrazioni ed enti di tipo tradizionale, le autorità indipendenti si connotano oltre che per un marcato tasso di tecnicità e di professionalità, soprattutto per un marcato grado di indipendenza dal potere esecutivo, atteso che le stesse si sottraggono all'indirizzo politico amministrativo del Governo [...]. L'attribuzione di poteri di regolazione molto estesi si è resa necessaria in considerazione della crisi della legge come strumento di disciplina di attività soggette a rapidi mutamenti tecnologici e di mercato e di complessità tecnica elevata, tanto che alla delega di poteri quasi in bianco da parte del Parlamento, corrisponde un'amplessissima potestà normativa secondaria, poteri amministrativi prescrittivi, autorizzatori, sanzionatori, a difesa dei consumatori nei rapporti con le imprese regolate ed infine, anche paragiurisdizionali, nel senso di una certa assimilazione con il modo di operare degli organi giurisdizionali". Per l'approfondimento si rinvia a CASSESE S., *Le autorità indipendenti: origini storiche e problemi odierni*, in CASSESE S.-FRANCHINI C. (a cura di), *I garanti delle regole*, Bologna, 1996, pag. 217 ss.

²⁵² Sul tema si rinvia a DONINI M., *Disposizioni e norma nell'ermeneutica penale*, cit., pag. 112, per il quale, in tema di criptoanalogia, rileva che "interpretazione teleologica, orientata alle conseguenze, a fortiori, *ad absurdum*, a *maiori ad minus*, a *contrario*, evolutiva, sistematica, conforme ai principi [...] sono tutti argomenti che possono in concreto celare un'operazione che mira a colmare una lacuna". Si veda anche la dura posizione di MARINUCCI G., *L'analogia e la "punibilità svincolata dalla conformità"*, cit., pag. 1254 nel segnalare "i pericoli che i più diversi metodi interpretativi fanno correre al divieto di analogia".

²⁵³ Per l'approfondimento si rinvia a GRANDI C., *Riserva di legge e legalità penale europea*, Milano, 2010, pag. 48 ss.

²⁵⁴ Già alla fine degli anni settanta la dottrina lamentava "la persistente tendenza del legislatore ad un affievolimento del carattere assoluto della riserva [...], (affievolimento) prevalentemente avallato dalla Corte costituzionale, e ulteriormente favorito da orientamenti contingenti del quadro politico: orientamenti cioè inclini ad annacquare la dialettica maggioranza/opposizione, per favorire convergenze politiche molto ampie intorno a interventi normativi a carattere urgente di ispirazione e impulso governativi, in un clima generale di solidarietà nazionale imposto dal succedersi di diverse emergenze (mentre la *ratio* democratica sottesa alla riserva di legge avrebbe, appunto, dovuto in teoria suggerire un atteggiamento di diffidenza verso il potere normativo dell'esecutivo)". Così FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa*, cit., pag. 84, che si richiama a BRICOLA F., Art. 25, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1980. Da ultimo si rinvia alle riflessioni di RUGA RIVA C., *Stato di emergenza e delimitazione territoriale. Verso un nuovo diritto penale dell'eccezione?*, in Riv. it. dir. proc. pen., 3/2009, pag. 1090, con particolare riferimento alla "formalizzazione dell'emergenza come elemento costitutivo di talune fattispecie di reato".

²⁵⁵ Sull'argomento si vedano RIONDATO S., *Riforma del diritto penale tributario tra abuso parlamentare della delegazione legislativa e abuso governativo della legislazione delegata*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 1/2001, pag. 109; CUPELLI C., *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012; MUSCO E., *Reati tributari* (voce), in Enc. dir., Annali, I, 2007, pag. 1042, per cui "la scelta di ricorrere allo strumento della delega legislativa per riformare il settore dei delitti tributari lascia trasparire con sufficiente

europea²⁵⁶ nonché il diritto penale giurisprudenziale quale “causa principale della crisi della legalità penale a carattere democratico parlamentare”²⁵⁷. Quest’ultimo profilo, che andremo ad affrontare nell’introdurre una nozione di legalità penale parallela alla legalità penale costituzionale, supera lo scarto tra il momento creativo della norma penale, che è politico perché riservato al parlamento, e quello della sua meccanica applicazione da parte del giudice attraverso un’interpretazione fedele alla volontà del legislatore.

L’entrata in vigore della Costituzione e l’affermazione dei principi e dei diritti inviolabili da essa garantiti ha progressivamente congedato il tradizionale formalismo interpretativo²⁵⁸. L’assolutezza della soggezione dei giudici alla legge, infatti, deve essere realisticamente riconsiderata nella prospettiva dell’interpretazione costituzionalmente²⁵⁹ e

chiarezza le difficoltà del tempo: limitato il confronto parlamentare ai soli “principi”, si evitano con eleganza e facilità gli ostacoli più consistenti e più aspri sui reali e concreti contenuti delle specifiche fattispecie criminose senza peraltro correr rischi sul piano della legittimità costituzionale, in costanza di una giurisprudenza morbida” della Corte costituzionale in ordine all’art. 76 Cost.”

²⁵⁶ Sul tema GRASSO G., *Introduzione. Diritto penale ed integrazione europea*, in GRASSO G.-SICURELLA R. (a cura di), *Lezioni di diritto penale europeo*, Milano, 2007, pag. 56 ss., rileva che, prima dell’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, alla configurazione di una competenza comunitaria in materia penale ostava il tradizionale limite del c.d. *deficit* democratico delle Istituzioni nonché, in particolare, l’assenza di una esplicita base giuridica nei trattati costitutivi, nonché ID., *Il Trattato di Lisbona e le nuove competenze penali dell’Unione*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, IV, pag. 2326.

²⁵⁷ Così FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge*, cit., pag. 85 ss., per cui ulteriori mutamenti “nell’ambito della democrazia reale hanno concorso a rendere ancora più debole la *ratio* democratica della riserva di legge [come] fattori aggiuntivi di crisi rispetto a quelli già noti, e si tratta invero di fattori che rimandano allo stato di crescente “disagio” delle democrazie contemporanee, come effetto di un insieme di cause quali: il declino della centralità del parlamento e la sua sempre maggiore inettitudine a fungere da luogo istituzionale di esercizio di razionalità discorsiva; [...] l’indebolimento dei partiti e le derive populistiche delle maggioranze governative; la tendenza alla personalizzazione e alla mediatizzazione della politica; lo scadimento della qualità e del livello culturale e di professionalità del personale politico ecc. [ai quali si affiancano altri] fattori distorsivi che attengono alla disciplina del procedimento legislativo e alla logica dei rapporti tra governo e parlamento (assunzione da parte del governo della leadership del processo legislativo anche in materia penale, maxi emendamenti, frequente ricorso al voto di fiducia ecc.)”.

²⁵⁸ Nell’originaria impostazione illuministica, il giudice doveva limitarsi ad essere “bocca della legge”, non essendogli consentito d’interferire sull’attività di “creazione normativa”. Questa esigenza era presente in VOLTAIRE F.M.A., *Dizionario filosofico delle leggi*, Roma, 1996, pagg. 195-199, per cui è “interpretare [la legge] equivale quasi sempre a corromperla”. Emblematica del formalismo interpretativo è l’affermazione di Robespierre alla seduta dell’Assemblea nazionale del 18 novembre 1790: “*le mot jurisprudence doit être effacé de notre langue. Dans un Etat qui a une constitution, une législation, la jurisprudence des tribunaux n’est autre que la loi*”, riportata da HILAIRE J., *Jugement et jurisprudence*, in *Archives de philosophie du droit*, Paris, 39/1995, pag. 186 ss., il quale evidenzia come “*la nouvelle séparation des pouvoirs s’accompagnait d’un légalisme exacerbé [...]. La thèse de Robespierre est bien connue: le juge ne doit pas substituer sa propre volonté à celle exprimée par la représentation nationale. On retrouve ici le syllogisme du juge qui, théoriquement, le contraint à l’immobilisme face à la loi [...]*”. Questo formalismo interpretativo “si è, con il tempo, ammorbidito, ed ai giudici è stata riconosciuta un’importante funzione interpretativa della legge, propedeutica alla sua applicazione al caso concreto. La magistratura, si è sostenuto, per applicare una legge deve innanzitutto interpretarla, utilizzando i criteri tradizionali dell’interpretazione letterale, logica, storica e sistematica, ed attraverso l’interpretazione attribuire alla norma il suo significato “reale” fra gli eventuali suoi diversi significati possibili”. Così GROSSO C.F., *Il fascino discreto della conservazione*, cit., pag. 1133.

²⁵⁹ Si rinvia a BIN R., *L’applicazione diretta della costituzione, le sentenze interpretative, l’interpretazione conforme a Costituzione della legge*, in BURATTI A. (a cura di) *La circolazione dei modelli e delle tecniche del giudizio di costituzionalità in Europa*, Napoli, 2010, pag. 202 ss. Attraverso questa conformità ermeneutica “il discostamento dal tenore letterale della legge ordinaria può risultare ancora maggiore” avuto riguardo, ad esempio, “ai problemi di implementazione applicativa di principi [...] quali quelli di lesività e colpevolezza; o si pensi anche ai procedimenti di riconversione interpretativa di vecchi beni giuridici ereditati dal passato e divenuti, successivamente, non più compatibili con l’impianto assiologico della

convenzionalmente²⁶⁰ orientata nonché della disapplicazione del diritto di produzione nazionale²⁶¹, con un significativo potenziamento del ruolo ermeneutico del giudice la cui visione si pone radicalmente agli antipodi rispetto a quella di mero applicatore della legge²⁶².

L'impatto delle "disposizioni senza norme" delle Carte europee dei diritti sulla discrezionalità ermeneutica ha prodotto un effetto espansivo perché, oltre alla legge, il giudice nazionale si trova ad applicare direttamente principi²⁶³, tratti dalla Costituzione e

Costituzione repubblicana". Così FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge*, cit., pag. 95 ss., per il quale "tutta quest'opera di lettura o rilettura costituzionalmente orientata di testi normativi vecchi o nuovi, bisognosi di correttivi ortopedici per renderli legittimi a cospetto della Costituzione, si avvale di tecniche e stili argomentativi [...] che non potrebbero essere più lontani da quella scienza o dogmatica di stampo strettamente concettualistico-legalistico che appariva, fino ad alcuni anni addietro, la più congeniale a un principio di riserva di legge concepito". Significativa è l'affermazione delle Sezioni Unite per cui le decisioni interpretative di rigetto della Corte Costituzionale non hanno efficacia *erga omnes*, a differenza di quelle dichiarative dell'illegittimità costituzionale di norme, e pertanto determinano solo un vincolo negativo per il giudice del procedimento nel quale la relativa questione è stata sollevata, nel senso che quest'ultimo non può interpretare la disposizione impugnata attribuendole il significato ritenuto dal giudice delle leggi incompatibile con la Costituzione, pur essendogli consentito scegliere altre soluzioni ermeneutiche che, quantunque non coincidenti con quella della decisione interpretativa, non collidano con norme e principi costituzionali, mentre negli altri procedimenti il giudice conserva il potere-dovere di interpretare in piena autonomia quella disposizione, sempre che il risultato ermeneutico risulti adeguato ai principi espressi nella Costituzione. Così Cass. pen., Sez. Unite, sent. 31.03.2004, n. 23016, in *Leggi d'Italia*. In senso critico, per INSOLERA G., *Dall'imprevedibilità del diritto all'imprevedibilità del giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2016, pag. 2002, tale approccio esprime una "polverizzazione dell'interpretazione conforme" che "è conforme a valori, non a regole e neppure vincolata allo stesso testo di una costituzione vigente, che non avrebbe lacune, spazi vuoti".

²⁶⁰ Per l'approfondimento si rinvia a BERNARDI A. (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015; MANACORDA S., *Carta dei diritti fondamentali e CEDU: una nuova topografia delle garanzie penalistiche in Europa*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, IV, pag. 2400 ss.; SILVESTRI G., *Fonti interne, fonti esterne e tutela integrata dei diritti fondamentali*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Modugno*, Napoli, 2011, pag. 3416 ss., nonché CAMPANELLI G., *Interpretazione conforme alla CEDU e al diritto comunitario: proporzionalità e adeguatezza in materia penale*, in D'AMICO M.- RANDAZZO B. (a cura di), *Interpretazione conforme e tecniche argomentative*, Quaderni del "Gruppo di Pisa", Torino, 2009, pag. 155, per cui è "il settore processual-penalistico quello che risente in maniera particolarmente incisiva del ruolo attribuito all'interpretazione conforme rispetto alle fonti sovranazionali".

²⁶¹ Tralasciate le fonti dell'Unione europea direttamente applicabili, per cui si rinvia a SALCUNI G., *L'europeizzazione del diritto penale: problemi e prospettive*, Milano, 2011, pag. 231 ss., per la restante normativa internazionale priva di effetto diretto e di primazia si rinvia alle sentenze gemelle della Corte costituzionale del 2007: l'eventuale contrasto tra norma interna e obbligo internazionale, non eliminabile dal giudice ordinario attraverso l'interpretazione adeguatrice, dovrà essere valutato dalla Corte costituzionale con eventuale dichiarazione di illegittimità costituzionale delle norme interne contrastanti. Sul tema si veda MANES V., *La lunga marcia della Convenzione europea ed i "nuovi" vincoli per l'ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, IV, pag. 2423 ss. Si evidenzia che, ai sensi dell'art. 6, primo comma, del TUE, poiché la "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea [...] ha lo stesso valore giuridico dei trattati", in materia di diritti fondamentali il potere di disapplicazione deve essere riconsiderato alla luce della diretta applicabilità di tale Carta, limitatamente a "l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione europea" ai sensi dell'art. 50, secondo comma, della medesima. Sul punto si è pronunciata la Corte costituzionale precisando che il "presupposto di applicabilità della Carta di Nizza è, dunque, che la fattispecie sottoposta all'esame del giudice sia disciplinata dal diritto europeo – in quanto inerente ad atti dell'Unione, ad atti e comportamenti nazionali che danno attuazione al diritto dell'Unione, ovvero alle giustificazioni addotte da uno Stato membro per una misura nazionale altrimenti incompatibile con il diritto dell'Unione – e non già da sole norme nazionali prive di ogni legame con tale diritto". Così Corte cost., sent. 11.03.2011, n. 80, in *Giur. it.*, 4/2012, pag. 777, con nota di CERRUTI T., *CEDU, UE e parametri di costituzionalità: è cambiato qualcosa dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona?*

²⁶² In questo senso GARGANI A., *Verso una "democrazia giudiziaria"?*, cit., pag. 111.

²⁶³ Secondo BOBBIO N., *Giusnaturalismo e giuspositivismo*, cit., pag. 373, "i criteri con cui i giudici stabiliscono diritti e doveri, assolvono o condannano, sono anche altri, come i principi, che non hanno per contenuto una determinata condotta da comandare, vietare o permettere, ma esprimono un'esigenza generale

persino da altri ordinamenti, con il rischio che le valutazioni si svolgano “secondo convinzioni personali, piuttosto che nell’alveo dei criteri fissati dal legislatore [che] è l’unica autorità che nel nostro sistema può vantare una piena legittimazione democratica”²⁶⁴. In questa nuova fase, efficacemente definita quale “epoca del giudice”²⁶⁵, attraverso interpretazioni conformi e disapplicazioni della legge contrastante, il vincolo della soggezione alla legge “si allenta progressivamente [e] si conferiscono al giudice interno poteri ben più ampi di quelli ricavabili dalla Carta fondamentale”: questo avviene, in particolare, in materia di diritti umani nella quale “la legalità convenzionale comporta i fattori innovativi più dirompenti sul piano della tenuta della riserva di legge in rapporto al potere normativo giudiziario”²⁶⁶.

di giustizia. [...] Più che di un’alternativa al diritto positivo si tratta di un allargamento dell’area dei criteri in base ai quali i giudici rendono giustizia”, un allargamento determinato dall’avvenuta costituzionalizzazione dei principi ispirati ai grandi ideali della libertà e della giustizia, come tali diventati per i giuristi criteri di valutazione al di sopra delle leggi ordinarie”. Si veda anche INSOLERA G., *Dall’imprevedibilità del diritto all’imprevedibilità del giudizio*, cit., pag. 2001, per cui “la trasformazione della Costituzione da tavola delle regole a officina di valori alimenta un’ideologia creativa del momento interpretativo che, come una cascata attraversa e “dice” il diritto in tutte le giurisdizioni, azionando il proliferare di sempre nuovi diritti da porre sulla bilancia [che si vuole sostituita al sillogismo], a detrimento di altri. In questa storia il penale ha una posizione speciale che, da un lato, ruota attorno alla espresa, “tirannica” portata di alcune regole costituzionali: gli artt. 25 e 13 riferiti all’art. 101, dall’altro è diritto che [...] costituisce la lesione più profonda, irreversibile, conclamata dei diritti civili del singolo”.

²⁶⁴ In questi termini BIN R., *A discrezione del giudice. Ordine e disordine. Una prospettiva quantistica*, Milano, 2013, pag. 7, il quale rileva che “ogni sistema giuridico ha il suo metodo per scegliere e istituire i giudici, ma in nessun sistema essi godono di una piena legittimazione democratica; né, d’altra parte, vi sono sistemi in cui è ammesso che i giudici operino in piena libertà, liberi di creare diritto a loro piacimento. Il principio universalmente accettato è che sia la loro soggezione alla legge a legittimarne l’operato. La legge è espressione del parlamento, massima sede di rappresentanza democratica: la fedeltà alla legge è quindi il medium che giustifica il potere del giudice in un sistema democratico. Se questa fedeltà diviene opaca [...] se la sua discrezionalità si sovrappone a quella del legislatore, il sistema non regge più e l’opera del giudice perde qualsiasi giustificazione”. Oltre al profilo della discrezionalità GARGANI A., *Verso una “democrazia giudiziaria”?*, cit., pag. 106, evidenzia quello della “responsabilità democratica” nel senso che “dopo aver perso il monopolio della politica criminale per l’incidenza della normazione di fonte eurounitaria, il parlamento non è più l’unico arbitro delle scelte punitive, dovendo fare i conti con il controllo e l’intervento positivo di organi giurisdizionali che fissano obblighi punitivi, non dovendo rispondere agli elettori”. Sul punto VIGANÒ F., *L’arbitrio del non punire. Sugli obblighi di tutela penale dei diritti fondamentali*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, vol. IV, 2011, pag. 2696 ss., segnala il problema della “competenza delle due Corti internazionali a dettare obblighi ai legislatori nazionali nella materia del diritto penale, specie laddove [...] tale materia sia a livello interno coperta da una riserva di legge. Simili obblighi in effetti escludono o comunque limitano fortemente la discrezionalità del legislatore nazionale nella determinazione circa l’an e il quantum della sanzione penale, precludendogli a priori di eventualmente pervenire ad una valutazione di non necessità dello strumento penale”. Si veda, da ultimo, VOZZA D., *Obblighi di tutela penale del diritto alla vita ed accertamento del nesso causale. Riflessioni a margine della decisione della Corte europea dei diritti umani sul caso “Smalini c. Italia”*. Atti del VI seminario di formazione interdotto di diritto e procedura penale “Giuliano Vassalli” (Noto 18-20 settembre 2015), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2016, pag. 41.

²⁶⁵ Per questa definizione FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge*, cit., pag. 92.

²⁶⁶ Così GARGANI A., *Verso una “democrazia giudiziaria”?*, cit., pag. 114 ss. Sul punto MANES V., *Il giudice nel labirinto*, cit., pag. 14, segnala, da una parte, che queste “disposizioni senza norme [...] di per sé scarse ed essenziali, spesso ellittiche, [sono] comunque insoddisfacenti senza le relative concretizzazioni giurisprudenziali, che ne offrono – “here and now” – il significato attuale; dall’altro, e parallelamente, erompono sempre più “fonti senza disposizione”, tra le quali campeggia appunto la giurisprudenza-fonte delle Corti europee, che ha ormai acquisito un ruolo autenticamente fondativo nei singoli ordinamenti domestici, acquisendo un valore “supra-legislativo” e persino “para-costituzionale”.

Allo Stato costituzionale di diritto si affianca così il fenomeno del costituzionalismo giurisdizionale, la cui conformità ai principi della separazione dei poteri e della soggezione del giudice alla legge deve attentamente valutarsi²⁶⁷ perché l'espansione del ruolo dei giudici ha compresso il momento politico legislativo al punto da dover "riconoscere alla giurisprudenza il ruolo di fonte normativa accanto al diritto legislativo"²⁶⁸. Un approccio realistico rivela infatti che, nell'applicare i principi desunti da fonti sovraordinate alla legge, il giudice crea diritto e lo "crea persino quando interpreta e applica le norme penali"²⁶⁹. Si tratta, evidentemente, di un diritto applicato senza legge²⁷⁰ e nonostante la realistica affermazione che il giudice "finisce con l'essere creativo non per voluta infedeltà al suo ruolo, non perché animato da una perversa intenzione di manipolare o eludere la legge scritta, ma perché [...] la visione (cara soprattutto al penalista tradizionale) dell'interprete fedele e passivo servitore del legislatore-padrone assoluto del diritto non è altro che pura

²⁶⁷ A fronte della rilevanza costituzionale della soggezione del giudice alla legge, "nel nostro sistema giuridico non vi è spazio per concezioni che mettano in dubbio l'esistenza della legalità quale parametro di giudizio preesistente all'interpretazione e indisponibile da parte del giudice. Ecco perché, sul terreno della funzione esercitata dalla magistratura ordinaria in sede d'interpretazione ed applicazione della legge penale interna italiana, non è prospettabile un problema di crisi del principio di riserva di legge determinato dall'interferenza interpretativa dei giudici sulla produzione normativa. Se una tale interferenza si è manifestata, o i magistrati hanno tenuto un comportamento loro non consentito, o si è trattato di patologia dovuta al modo improprio con il quale il Parlamento ha legiferato [...] Se il giudice, nell'interpretare la legge, sconfina arbitrariamente in un'attività di creazione legislativa compie un'attività illecita. Punto e basta". IBIDEM, pag. 133 ss. Un significativo riferimento è alla nozione della "volontà statuale, finalisticamente intesa" che costituisce l'intenzione del legislatore ai sensi e per gli effetti dell'art. 12 delle preleggi: "non può certo negarsi che proprio l'intenzione del legislatore deve essere "estratta" dall'involucro verbale ("le parole"), attraverso il quale essa è resa nota ai destinatari e all'interprete. Che poi detta intenzione non si identifichi con quella dell'Organo o dell'Ufficio che ha predisposto il testo, ma vada ricercata nella volontà statuale, finalisticamente intesa è fuor di dubbio". Così Cass. pen., Sez. Unite, sent. 27.05.2016, n. 22474, *cit.*

²⁶⁸ Così ancora FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge*, *cit.*, pag. 96. Negli stessi termini Cass. pen., Sez. Unite, sent. 13.05.2010, n. 18288, in *Cass. pen.*, 1/2011, pag. 26, con nota di RUSSO R., *Il ruolo della law in action e la lezione della Corte europea dei diritti umani al vaglio delle sezioni unite. Un tema ancora aperto*, per cui "il giudice riveste un ruolo fondamentale nella precisazione dell'esatta portata della norma, che, nella sua dinamica operativa, vive attraverso l'interpretazione che ne viene data. La struttura necessariamente generica della norma è integrata e riempita di contenuti dall'attività "concretizzatrice" della giurisprudenza. Per l'approfondimento si rinvia a CADOPPI A., *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 2014, pag. 1 ss.

²⁶⁹ Così FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge*, *cit.*, pag. 99, per cui è "illusorio continuare a confidare che, per contenere l'ampio spazio della concretizzazione giudiziale delle fattispecie penali e, quindi, il potere creativo dei giudici, il rimedio risolutore consista in una più precisa tipizzazione legislativa dei fatti punibili". Secondo l'Autore, infatti, "anche la legislazione più scrupolosa, sotto il profilo di una descrizione puntuale e accurata dei presupposti della responsabilità penale, mai potrebbe avere l'effetto di annullare l'autonomia e l'inevitabile "creatività" della funzione interpretativo/applicativa". Sulla crescente consapevolezza del proprio ruolo di co-produttrice del diritto si veda DONINI M., *Europeismo giudiziario e scienza penale. Dalla dogmatica classica alla giurisprudenza-fonte*, Milano, 2011, pag. 92 ss. INSOLERA G., *Dall'imprevedibilità del diritto all'imprevedibilità del giudizio*, *cit.*, pag. 2002, infine, constata quella "teorizzazione, un mainstream che coinvolge anche parte della scienza giuridica, che arriva alla conclusione che fra creazione e interpretazione della norma non vi sarebbe differenza perché la seconda è la prima".

²⁷⁰ Sul tema SOTIS C., *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007.

ideologia”²⁷¹, non bisogna stancarsi di ribadire che la fedeltà alla legge permane nella misura in cui la ricercata conformità al principio “non varchi la linea di rottura del dato positivo”²⁷².

In realtà, più in generale, questa linea è stata tracciata dalla Corte costituzionale, dapprima nelle sentenze “gemelle” del 2007, con l’affermazione che la rilevanza ai sensi dell’art. 117, primo comma, “non significa che le norme della CEDU, quali interpretate dalla Corte di Strasburgo, acquistino la forza delle norme costituzionali e sono perciò immuni dal controllo di legittimità costituzionale”²⁷³; in seguito, nelle “seconde sentenze gemelle” del 2009 nelle quali, ribadito che l’integrazione del parametro costituzionale rappresentato dal primo comma dell’art. 117 della Costituzione non deve intendersi come una sovraordinazione gerarchica delle norme CEDU, in sé e per sé e quindi a prescindere dalla loro funzione di fonti interposte, la Corte costituzionale afferma che, a fronte di un diritto fondamentale, “il rispetto degli obblighi internazionali non può mai essere causa di una diminuzione di tutela rispetto a quelle già predisposte dall’ordinamento interno, ma può e deve, viceversa, costituire strumento efficace di ampliamento della tutela stessa”²⁷⁴,

²⁷¹ Ancora FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge*, cit., pag. 93.

²⁷² In questi termini INSOLERA G., *Qualche riflessione e una domanda sulla legalità penale nell’“epoca dei giudici”*, cit., pag. 287. In senso conforme GROSSO C.F., *Il fascino discreto della conservazione*, cit., pag. 133 ss. per cui l’interpretazione “non può mai essere libera, deve tenere rigorosamente conto del dato letterale, pur potendo essere estensiva non può stravolgere la lettera della legge. C’è, quindi, un limite esegetico, si sostiene, costituito dalla dizione lessicale, che non può essere superato se si vuole evitare di confondere i confini fra la funzione di creazione legislativa (di competenza parlamentare) e quella interpretativa/applicativa (di competenza giurisdizionale)”.

²⁷³ Secondo la Corte costituzionale, “l’esigenza che le norme che integrano il parametro di costituzionalità siano esse stesse conformi alla Costituzione è assoluta e inderogabile, per evitare il paradosso che una norma legislativa venga dichiarata incostituzionale in base ad un’altra norma sub-costituzionale, a sua volta in contrasto con la Costituzione”. Così Corte cost., sent. 24.10.2007, n. 349, in *Giur. cost.*, 5/2007, pag. 3564, con nota di CARTABIA M., *Le sentenze “gemelle”: diritti fondamentali, fonti, giudici*, ed in *Cass. pen.*, 6/2008, pag. 2296, con nota di PETRI V., *Il valore e la posizione delle norme CEDU nell’ordinamento interno*. Sul tema si veda anche VALENTINI V., *La giustizia penale convenzionale e l’oltranzismo dei controlimiti*, cit., pag. 255, nonché DI GIOVINE O., *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell’interpretazione*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 1/2013, pag. 161, la quale rileva come all’“indomani delle sentenze gemelle, quand’anche fosse stata colta la problematicità del passaggio da un sistema statico di diritto ad un’architettura fluida e in divenire, non sarebbero comunque mancate buone ragioni per illudersi che le cose andassero per il meglio penalistico”.

²⁷⁴ Così Corte cost., sent. 04.12.2009, n. 317, in *Giur. it.*, 8-9/2010, pag. 1779, con nota di FAGA S., *Ancora sul rapporto tra diritto interno e Cedu: una “contaminazione virtuosa” delle due prospettive*. Secondo la Corte “se si assume questo punto di partenza nella considerazione delle interrelazioni normative tra i vari livelli delle garanzie, si arriva facilmente alla conclusione che la valutazione finale circa la consistenza effettiva della tutela in singole fattispecie è frutto di una combinazione virtuosa tra l’obbligo che incombe sul legislatore nazionale di adeguarsi ai principi posti dalla CEDU - nella sua interpretazione giudiziale, istituzionalmente attribuita alla Corte europea ai sensi dell’art. 32 della Convenzione - l’obbligo che parimenti incombe sul giudice comune di dare alle norme interne una interpretazione conforme ai precetti convenzionali e l’obbligo che infine incombe sulla Corte costituzionale - nell’ipotesi di impossibilità di una interpretazione adeguatrice - di non consentire che continui ad avere efficacia nell’ordinamento giuridico italiano una norma di cui sia stato accertato il deficit di tutela riguardo ad un diritto fondamentale”. Si veda anche Corte cost., sent. 26.11.2009, n. 311, in *Corr. giur.*, 5/2010, pag. 624, con nota di CONTI R., *Corte Costituzionale e CEDU: qualcosa di nuovo all’orizzonte?* Su questa “contaminazione virtuosa” si rinvia all’approfondimento di MANES V., *La lunga marcia della Convenzione europea*, cit., pag. 2460, il quale invita a riflettere sulle “possibili ricadute interpretative che determinate istanze di tutela dei diritti umani possono fomentare in capo al giudice

conformemente all'art. 53 della Convenzione EDU a norma del quale “nessuna delle disposizioni della Convenzione può essere interpretata in modo da limitare o pregiudicare i diritti dell'uomo e le libertà fondamentali che possano essere riconosciuti in base alle leggi di ogni Parte contraente o in base a ogni altro accordo al quale essa partecipi”²⁷⁵.

Sulla base di questi riferimenti, fintantoché alla riserva di legge sia attribuito il significato di massimo standard di garanzia²⁷⁶, essa è destinata a prevalere ed essere difesa rispetto a sistemi alternativi²⁷⁷. Ciononostante, occorre chiedersi se, rispetto alle funzioni di garanzia e democraticità tradizionalmente svolte dalla legge penale, il diritto giurisprudenziale possa legittimamente costituire un “equivalente funzionale della riserva di legge”²⁷⁸, tenuto conto dell'affermazione che “non esiste un rapporto “causa/effetto” tra riserva di legge e garanzie del reo e nemmeno tra formalismo interpretativo e garanzie del reo”²⁷⁹ nonché della rilevata presenza di interpretazioni sostanzialmente analogiche anche

domestico, stretto appunto tra l'obbligo di interpretazione conforme alla Cedu e l'obbligo di rispettare i limiti a questa imposti dalla Costituzione, segnatamente il principio di legalità in materia penale”.

²⁷⁵ In senso analogo le disposizioni dell'art. 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in particolare la previsione che “il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa” rispetto alla Convenzione EDU (terzo comma) ed il rinvio alle “tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri” quale parametro di interpretazione dei diritti fondamentali riconosciuti dalla medesima Carta (quarto comma), nonché del successivo art. 53 a norma del quale “nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'Unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione o tutti gli Stati membri sono parti, in particolare dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, e dalle costituzioni degli Stati membri”. Per l'approfondimento si rinvia a CARTABIA M., *Commento all'art. 53, Livello di protezione*, in BIFULCO R.- M. CARTABIA M.-CELOTTO A. (a cura di), *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001, pag. 360; CRIVELLI E., *Art. 53*, in BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, pag. 774 ss.; RUGGERI A., *Alla ricerca del retto significato dell'art. 53 della Carta dei diritti dell'Unione (noterelle a margine delle Conclusioni dell'Avv. gen. Y. Bot su una questione d'interpretazione sollevata dal Tribunale costituzionale spagnolo)*, in *I quaderni europei*, 45/2012; VIGANÒ F., *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, cit., pag. 228, il quale rimarca che “la logica del diritto internazionale dei diritti umani è sempre quella della massimizzazione delle tutele [...] Se, dunque, l'ordinamento costituzionale italiano prevede che soltanto la lex parlamentaria – o atti aventi forza equiparata – siano legittimati a porre in essere norme penali, questa garanzia resta impregiudicata dall'art. 7 CEDU, che semplicemente si aggiunge alle garanzie costituzionali”.

²⁷⁶ Ritene che la mancata previsione della riserva di legge nel sistema CEDU costituisca un *vulnus* all'assetto di garanzie dei sistemi continentali. Si veda BERNARDI A., *Il principio di legalità dei reati e delle pene nella Carta Europea dei Diritti: problemi e prospettive*, in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 4/2002, pag. 683.

²⁷⁷ Così DI GIOVINE O., *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale*, cit., pag. 164.

²⁷⁸ Sul tema si veda GIUNTA F., *Verso un equivalente funzionale della riserva di legge* (nota introduttiva al dibattito), in *Criminalia*, 2011, pag. 78. Considerato che “la riserva di legge è una categoria storica e non logica del diritto penale” l'Autore si chiede se “esiste allo stato un'alternativa garantistica e legittimante del diritto penale compatibile con la Costituzione [e] quali prospettive dischiude l'allontanamento del diritto penale dal monopolio produttivo del Parlamento”.

²⁷⁹ Così DI GIOVINE O., *Antiformalismo interpretativo: il pollo di Russell e la stabilizzazione del precedente giurisprudenziale*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2015, pag. 12 ss. Secondo l'Autrice “il confronto tra la giurisprudenza interna, spesso sedicentemente subordinata alla legalità formale ma assai poco garantista, e quella in particolare CEDU, coraggiosamente sviluppata in chiave coerentista e pragmatista e tuttavia attenta (almeno per ora) ad assicurare ai diritti individuali elevati standard di tutela, ha fatto emergere le trappole insite nella presunta a-valutatività del giudizio fondato sulla lettera della legge. E già molte pagine sono state scritte sullo strano fenomeno per cui un sistema così lontano da quelli a legalità formale riuscirebbe (ciò nondimeno?) ad assicurare soluzioni più avanzate, in punto di garanzie, di quelle delle nostre giurisdizioni interne”. In senso

nei sistemi caratterizzati dalla riserva di legge: paradigmatica la rilevanza penale dell'abuso del diritto affermata a partire dalla sentenza 7739/2012 sopra esaminata.

E ritornando proprio a questa sentenza, secondo la Suprema Corte l'interpretazione che porta ad affermare la rilevanza penale dell'elusione non contrasterebbe con il principio di legalità trattandosi di un risultato "conforme ad una ragionevole prevedibilità" tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico". Un simile argomento permette di abbinare alla nozione di legalità finora intesa in senso costituzionale, una sua diversa accezione che mette in crisi il principio della riserva di legge quale monopolio della produzione penalistica.

Il riferimento è all'art. 7 (*nulla poena sine lege*) della Convenzione EDU²⁸⁰ a norma del quale "nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno [...]"²⁸¹. Anche in questo caso, la legalità penale esprime la tradizionale funzione di salvaguardia dell'individuo a fronte dei "rischi di sopraffazione e di strumentalizzazione insiti nel meccanismo e nel potere punitivo" ed assume una "fisionomia sostanzialmente duplice" perché investe le fonti legittimate alla produzione del diritto penale e l'accessibilità della norma penale da parte del cittadino²⁸². Quest'ultimo obiettivo si realizza riconoscendo al cittadino il diritto

critico, MARINUCCI G., *L'analogia e la "punibilità svincolata dalla conformità"*, cit., pag. 1267, ricorda che tra "le ragioni perenni del divieto di analogia" la prima è "interamente politica: "fedeltà alla legge, democrazia parlamentare, strenua difesa della libertà e dell'uguaglianza dei cittadini. È lotta contro l'odierna tendenza a spostare gli equilibri della potestà punitiva dalla "legge" ai "giudici", i quali si ritengono (e vengono considerati) come "legislatori di riserva", capaci di una "giustizia del caso concreto" da preferire alla "certezza del diritto". Per l'Autore "questi attacchi sono resistibili perché l'odierno quadro storico e costituzionale non è più quello dell'Italia e della Germania negli anni delle dittature fascista e nazionalsocialista; e sarebbe altamente desiderabile che ne fossero consapevoli quegli "spensierati teorici dell'interpretazione", sempre dimentichi che "in Germania l'abolizione normativa del divieto di analogia fu uno dei tanti corollari della dittatura, e che in Italia l'élite dei giuristi si oppose a un'analogia abolizione, nel nome della libertà e dell'uguaglianza dei cittadini". Tra questi, si veda DELITALA G., *Criteri direttivi del nuovo codice penale*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1935, pag. 590 ss., per il quale milita in senso opposto all'abolizione del divieto di analogia "il bisogno della certezza del diritto ed il principio di eguaglianza: i giudici potrebbero esser più sapienti del legislatore; ma la legge è la legge, e la sentenza la sentenza. Quella impone una decisione uniforme per tutti i casi consimili; questa è un comando concreto che si applica ad un caso soltanto. Aprire la porta all'analogia significa consentire che il medesimo caso possa essere deciso domani da giudici diversi in maniera diversa. E poi, un po' di diffidenza verso i giudici, in materia penale, non è irrispettosa".

²⁸⁰ Si rinvia a BERNARDI A., Art. 7, in BARTOLE S.-CONFORTI B.-RAIMONDI G. (a cura di), *Commentario alla Convenzione europea per la protezione dei diritti umani e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, pag. 249; DI GIOVINE O., *Il principio di legalità tra diritto nazionale e diritto convenzionale*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, IV, 2011, pag. 2197; MANES V., Art. 7, in BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, cit., pag. 258; MAZZACUVA FR., Art. 7. Nulla poena sine lege, cit., pag. 236. Si veda altresì VIGANÒ F., *Il nullum crimen conteso: legalità "costituzionale" vs. legalità "convenzionale"?*, in *Dir. pen. cont.*, 05 aprile 2017.

²⁸¹ Il testo è ripreso negli stessi termini dall'art. 15 del Patto internazionale sui diritti civili e politici e dall'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

²⁸² Così PALAZZO F., *Corso di diritto penale. Parte generale*, 2016, pag. 92.

fondamentale a poter conoscere preventivamente il precetto normativo e le relative conseguenze sanzionatorie²⁸³.

Nel testo convenzionale, il principio di legalità non è costruito sulla riserva di legge perché la nozione di “diritto” ivi impiegata comprende il diritto di origine sia legislativa che giurisprudenziale. Questa diversa accezione di legalità è basata su una “nozione autonoma”²⁸⁴ di legge; essa risponde ad una “lettura sostanziale, e non già formale, del concetto di legalità penale” che consente di tener conto dei differenti sistemi giuridici degli Stati del Consiglio d’Europa perché il riferimento alla sola legge di origine parlamentare avrebbe limitato la tutela derivante dalla Convenzione rispetto agli ordinamenti di *common law*²⁸⁵. Alla luce del rilevante apporto che la giurisprudenza fornisce all’individuazione dell’esatta portata e all’evoluzione del diritto penale, il principio convenzionale di legalità penale è stato quindi ritenuto “valevole dalla Corte europea anche in rapporto agli ordinamenti di *civil law*”²⁸⁶.

Nell’accezione convenzionale di legalità penale, meno comprensiva rispetto all’omonimo principio recepito dall’art. 25, secondo comma, della Costituzione perché priva

²⁸³ Si veda SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo dei diritti fondamentali*, in PALIERO C.E.-VIGANÒ F. (a cura di), *Europa e diritto penale*, Milano, 2013, pag. 215, che precisa “la legalità è quindi funzione della “libertà di scelta” dell’individuo davanti al precetto sanzionatorio dell’autorità pubblica”.

²⁸⁴ Così ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo e il principio di legalità in materia penale*, in MANES V.- ZAGREBELSKY V. (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo nell’ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, pag. 74.

²⁸⁵ La Corte EDU ha saputo “distillare dalla disposizione dell’art. 7 il condensato dei più importanti principi espressivi della civiltà giuridica europea”, conciliando, all’interno di una realistica visione del principio di legalità, aspetti peculiari di ordinamenti giuridici diversi. In considerazione delle differenze che intercorrono, sul piano del sistema delle fonti del diritto, tra gli ordinamenti di *common law* e quelli di *civil law*, il principio convenzionale di legalità è stato inteso, per così dire, in senso “allargato”. In questi termini Cass. pen., Sez. Unite, sent. 13.05.2010, n. 18288, in *Leggi d’Italia*. In questa occasione, la Suprema Corte ha ritenuto che “il mutamento di giurisprudenza intervenuto con decisione delle Sezioni Unite, integrando un nuovo elemento di diritto, rende ammissibile la riproposizione, in sede esecutiva, della richiesta di applicazione dell’indulto in precedenza rigettata”, superandosi in questo modo il giudicato esecutivo stabilito dall’art. 666 c.p.p. Sulla base di questa posizione, con l’ordinanza del 21 luglio 2011 il Tribunale di Torino ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 673 c.p.p., “nella parte in cui non prevede l’ipotesi di revoca della sentenza di condanna (o di decreto penale di condanna o di sentenza di applicazione della pena su concorde richiesta delle parti) in caso di mutamento giurisprudenziale – intervenuto con decisione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione – in base al quale il fatto giudicato non è previsto dalla legge penale come reato”. Nel dichiarare non fondata la questione, nella sentenza 12.10.2012, n. 230, *cit.*, la Corte costituzionale ha affermato che “l’orientamento espresso dalla decisione delle Sezioni unite “aspira” indubbiamente ad acquisire stabilità e generale seguito: ma [...] si tratta di connotati solo “tendenziali”, in quanto basati su una efficacia non cogente, ma di tipo essenzialmente “persuasivo”. Con la conseguenza che, a differenza della legge abrogativa e della declaratoria di illegittimità costituzionale, la nuova decisione dell’organo della nomofilachia resta potenzialmente suscettibile di essere disattesa in qualunque tempo e da qualunque giudice della Repubblica, sia pure con l’onere di adeguata motivazione; mentre le stesse Sezioni unite possono trovarsi a dover rivedere le loro posizioni, anche su impulso delle sezioni singole, come in più occasioni è in fatto accaduto”.

²⁸⁶ Così Corte cost., sent. 12.10.2012, n. 230, *cit.* In tal senso, nella giurisprudenza della Corte EDU si richiamano, tra le altre, le sentenze 17.09.2009, SCOPPOLA c. Italia, *cit.*, e 14.04.2015, CONTRADA c. Italia e, in particolare, il paragrafo (66) di quest’ultima, in cui “la Corte fa notare che non è oggetto di contestazione tra le parti il fatto che il concorso esterno in associazione di tipo mafioso costituisca un reato di origine giurisprudenziale”. Per l’approfondimento si rinvia a MAIELLO V., *La Consulta e la Corte EDU attestano la matrice giurisprudenziale del concorso esterno* (nota a Corte cost., sent. 26.03.2015, n. 48, e Corte edu, sent. 14.04.2015, n. 66655/13), in *Dir. pen. proc.*, 8/2015, pag. 1019.

della riserva di legge nella sua valenza democratica²⁸⁷, il giudice assume un ruolo fondamentale nella individuazione dell'esatta portata della norma penale²⁸⁸, il cui significato è reso esplicito dalla combinazione del dato legislativo e di quello interpretativo²⁸⁹. Alla medesima accezione è invece ritenuta non estranea la tradizionale garanzia di certezza²⁹⁰ perché, a prescindere dalla sua fonte legislativa o giurisprudenziale, secondo la Corte di Strasburgo la norma penale deve presentare le condizioni qualitative dell'accessibilità e della prevedibilità delle sue conseguenze²⁹¹: "non si può interpretare l'art. 7 della Convenzione

²⁸⁷ In senso conforme SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo*, cit., pag. 216, nonché VIGANÒ F., *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in AA.VV., *La crisi della legalità. Il "sistema vivente delle fonti penali"*, Napoli, 2016, pag. 225, il quale rileva che alla ratio dell'art. 7 CEDU è "estraneo il principio della separazione dei poteri legislativo e giudiziario, che costituisce una delle anime della riserva di legge riconosciuta dall'art. 25 co. 2 Cost.; e tra i suoi corollari non si annovera, conseguentemente, la riserva di legge, a fronte della presenza – tra le stesse parti originarie della Convenzione – di Stati che conoscono (ancor oggi, seppur in proporzione oggi affatto marginale) reati di pura creazione giurisprudenziale (i c.d. *common law crimes*)". Si veda anche BERNARDI A., *I principi di sussidiarietà e di legalità nel diritto penale europeo*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1/2012, pag. 30 ss., secondo il quale può a versi un "riconoscimento della riserva di legge nell'alveo della legalità europea attraverso il richiamo alle "tradizioni costituzionali dei Paesi Ue, sia che si adotti il criterio del *maximum standard*, sia quello del *better law*".

²⁸⁸ GARGANI A., *Verso una 'democrazia giudiziaria'? I poteri normativi del giudice tra principio di legalità e diritto europeo*, in *Criminalia*, 2011, pag. 99.

²⁸⁹ Nella sentenza SCOPPOLA c. Italia, cit., per la Corte EDU "anche a causa del carattere generale delle leggi, il testo di queste ultime non può presentare una precisione assoluta. Una delle tecniche-tipo di regolamentazione consiste nel ricorrere a categorie generali piuttosto che a liste esaustive. Molte leggi si servono anche, per forza di cose, di formule più o meno vaghe la cui interpretazione e applicazione dipendono dalla pratica (sentenze 25.05.1993, KOKKINAKIS c. Grecia, par. 40, e 15.11.1996, CANTONI c. Francia, par. 31). Pertanto, in qualsiasi ordinamento giuridico, per quanto chiaro possa essere il testo di una disposizione di legge, ivi compresa una disposizione di diritto penale, esiste inevitabilmente un elemento di interpretazione giudiziaria. Bisognerà sempre chiarire i punti oscuri e adattarsi ai cambiamenti di situazione. Inoltre, la certezza, benché fortemente auspicabile, è spesso accompagnata da un'eccessiva rigidità; il diritto deve invece sapersi adattare ai cambiamenti di situazione (par. 100). La funzione decisionale affidata alle giurisdizioni serve precisamente a dissipare i dubbi che potrebbero sussistere per quanto riguarda l'interpretazione delle norme (sent. 12.02.2008, KAFKARIS c. Cipro, par. 141). Del resto è solidamente stabilito nella tradizione giuridica degli Stati parte alla Convenzione che la giurisprudenza, in quanto fonte di diritto, contribuisce necessariamente all'evoluzione progressiva del diritto penale (sent. 24.04.1990, KRUSLIN c. Francia, par. 29).

²⁹⁰ Secondo DI GIOVINE O., *Antiformalismo interpretativo*, cit., pag. 12 ss., "un sistema così lontano da quelli a legalità formale riuscirebbe (ciò nondimeno?) ad assicurare soluzioni più avanzate, in punto di garanzie, di quelle delle nostre giurisdizioni interne". In senso conforme SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo*, cit., pag. 234, rileva che "la legalità europea sembra addirittura offrire garanzie superiori rispetto a quelle della tassatività che, nei sistemi di *civil law*, pone normalmente lo sbarramento nei confronti della sola interpretazione analogica, tollerando invece quella estensiva [Nella] logica dualistica della prevedibilità/imprevedibilità del risultato applicativo [per la legalità convenzionale] anche un'interpretazione meramente estensiva, se concretamente imprevedibile al momento della commissione del fatto, può integrare una violazione" del principio di legalità.

²⁹¹ L'accessibilità e la prevedibilità del comando legale, anche nell'ipotesi in cui il precetto sia di derivazione giurisprudenziale, rappresentano i contenuti "basici" e "storici" dell'art. 7 della CEDU. Sul tema si rinvia a MANES V., *La lunga marcia della Convenzione europea*, cit., pag. 2443, per cui "quello che può apparire un'anomalia ed una antinomia al penalista italiano, viene "normalizzata" attraverso una sua riconduzione alle (ed un adattamento delle) relative garanzie. Così quanto ai corollari del *nullum crimen*, e al loro ambito applicativo, è affermazione consueta che la garanzia dell'irretroattività si applica anche al diritto giurisprudenziale, e, in particolare, tanto alla "nuova interpretazione" giurisprudenziale su una normativa "oscura", quanto al mutamento giurisprudenziale sfavorevole ed imprevedibile (il c.d. *overruling* con effetti *in malam partem*), perché entrambe le ipotesi possono essere equiparate alla introduzione di un nuovo precetto normativo". Sugli effetti di un ipotetico mutamento nello statuto formale del (nella capacità formale di vincolo) del precedente giudiziario si rinvia a PULITANÒ D., *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, cit., pag. 50 ss., per cui "dall'angolo visuale del cittadino, destinatario di doveri e potenziale parte nel processo, [...] più rischi che vantaggi. Per l'argomentazione (anche *in diritto*) della parte, cioè del

nel senso che esso vieta la graduale chiarificazione delle norme in materia di responsabilità penale mediante l'interpretazione giudiziaria da una causa all'altra, a condizione che il risultato sia coerente con la *sostanza* [il corsivo è nostro] del reato e ragionevolmente prevedibile²⁹². Nella dimensione convenzionale della legalità “il corollario della determinatezza non è più un parametro di legittimità (*ex ante*) della legge in sé, ma diventa la lente attraverso la quale valutare la “prevedibilità” della norma punitiva così come globalmente risultante dal concorso di tutte le fonti normative che disegnano la concreta dimensione applicativa della previsione astratta”. La valutazione di legalità/determinatezza si sposta sul diritto vivente e quindi sulla “concreta possibilità di prevedere il carattere illecito di una determinata condotta e le conseguenze punitive sulla base della pregressa applicazione della legge penale”²⁹³. In questa prospettiva, il principio convenzionale di legalità vincola il giudice ad “un’interpretazione ragionevole della fattispecie penale, cioè di

cittadino, la soggezione del giudice alla legge è un punto di forza: è ciò che consente di poter contare sulla protezione del diritto, anche di fronte a indirizzi giudiziari autorevoli, ma ragionevolmente *discutibili* o francamente sbagliati. Non è solo questione di rispetto di una (forse fantomatica) volontà politica del legislatore storico; è questione di dignità e di libertà dei cittadini di uno Stato di diritto. Un ipotetico vincolo *rigido* al precedente – negato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 230/2012 – rischierebbe di rafforzare indirizzi non altrimenti in grado di reggersi, e di *indebolire la dignità e libertà del discorso ermeneutico* di tutti (giudici e parti, teorici e pratici del diritto) in ciascun contesto di discussione. Sarebbe un mutamento di paradigma di dubbia compatibilità non solo con l’art. 101 Cost., ma anche con la sostanza del diritto di difesa”.

²⁹² Così Corte EDU, sentenza SCOPPOLA c. Italia, *cit.*, par. 101. Sul punto FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge*, *cit.*, pag. 97 ss., nell’evidenziare che “l’accento sulla accessibilità e conoscibilità delle norme [...] enfatizza l’esigenza che il cittadino sia messo anticipatamente in condizione di percepire il discrimine tra lecito e illecito (mentre non si considera necessario che la fonte della norma penale sia una legge in senso stretto)”, si chiede fino a che punto una certezza giuridica così concepita “regge a un vaglio critico che tenga conto della molteplicità e della complessità delle dinamiche che stanno oggi alla base, per un verso, dei processi di costituzionalizzazione, europeizzazione e internazionalizzazione degli ordinamenti giuridici e, per altro verso, dell’applicazione delle norme nei casi concreti? Secondo l’Autore, infatti, “il concetto di certezza andrebbe ormai problematizzato: un ordinamento giuridico non più costituito da sole regole, ma sempre più arricchito di principi enucleati in laboratori giudiziari multilivello non può, infatti, assicurare alle decisioni giudiziarie lo stesso grado di prevedibilità reso possibile dai sistemi legali di matrice ottocentesca”. Sul punto si veda HABERMAS J., *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, trad. it., Milano, 1996, pag. 262, nonché MILITELLO V., *L’identità della scienza giuridica penale nell’ordinamento multilivello*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2014, pag. 109, il quale rileva il cambio di paradigma rispetto alla materia penalistica “costituita essenzialmente da norme tanto di fonte legislativa interna al rispettivo ordinamento statuale, quanto ordinate secondo un rigido schema gerarchicamente strutturato per prevenire antinomie. Situazione messa in crisi dal progressivo affermarsi di un intreccio di piani normativi riferibili ad autorità ed ordinamenti diversi e variamente collegati reciprocamente, che concorrono a vario titolo a determinare i comportamenti vietati e le rispettive conseguenze penali”. Si veda altresì DE FRANCESCO G., *Le sfide della politica criminale: “integrazione” e sviluppo dei sistemi repressivi, nel quadro dell’internazionalizzazione della tutela penale*, in FOFFANI L. (a cura di), *Diritto penale comparato, europeo e internazionale: prospettive per il XXI secolo*, Milano, 2006, pag. 47.

²⁹³ Così SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo*, *cit.*, pag. 234. In senso conforme DI GIOVINE O., *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell’interpretazione*, *cit.*, pag. 175, per cui “quel che in definitiva conta è che il reo possa liberamente orientarsi nel mondo dei valori penalistici e possa anticipatamente sapere che cosa è lecito e che cosa non lo è: al di là, a questo punto, di quale sia l’autorità che decide in merito. Innegabili le somiglianze tra la “prevedibilità dell’esito giudiziario” ed il concetto (a noi più familiare) di “tassatività”, la quale finisce con l’assumere - come abbiamo più volte rilevato anche in altre sedi - una dimensione assorbente e nella sostanza conformativa della stessa legalità penalistica interna”.

un'interpretazione ragionevolmente prevedibile nella sua applicabilità al caso concreto”²⁹⁴, con la conseguenza legittimità di un'interpretazione estensiva e finanche analogica purché prevedibile²⁹⁵.

Senza andare oltre nell'affrontare le implicazioni della legalità europea, gli accenni finora riportati consentono di verificare la legittimità dell'interpretazione contenuta nella sentenza “*Dolce e Gabbana*”, ricercando dapprima il requisito della prevedibilità della rilevanza penale dell'elusione. La circostanza che in quest'occasione la Suprema corte abbia rilevato precedenti contrastanti²⁹⁶, che siano in seguito rimaste, anche se minoritarie, affermazioni contrarie all'incriminazione dell'elusione e non vi sia stato nessun intervento delle Sezioni Unite, porta a chiedersi: quante sentenze erano necessarie prima che l'orientamento giurisprudenziale diventasse prevedibile²⁹⁷ e, in questo modo, fonte di produzione penale funzionalmente equivalente alla legge²⁹⁸?

Se per il principio di legalità convenzionalmente inteso l'art. 7 della CEDU è rispettato quando “la persona sottoposta a giudizio può sapere, a partire dal testo della disposizione pertinente [...] per quali atti e omissioni le viene attribuita una responsabilità penale e di quale pena è passibile per tali atti” ed alla Corte spetta “verificare che, nel momento in cui un imputato ha commesso l'atto che ha comportato l'esercizio dell'azione penale e la condanna, esistesse una disposizione di legge che rendeva l'atto punibile, e che la pena

²⁹⁴ Ancora SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo*, cit., pag. 236 ss., il quale precisa che “questo modello di ermeneutica riproduce sostanzialmente i meccanismi dei sistemi di *common law*, in cui il diritto giurisprudenziale (anche quello sanzionatorio) è caratterizzato da una dimensione tutt'altro che statica e immutabile, ma al contrario dinamica ed evolutiva”.

²⁹⁵ Può considerarsi ragionevole anche il mutamento del precedente giurisprudenziale “quando corrisponda ad obiettivi mutamenti della realtà socio-culturale nella quale la norma è contestualizzata. La dimensione vivente del diritto giurisprudenziale consente infatti alla norma di adattarsi a nuove circostanze e a nuove situazioni concrete, che, sebbene non prese direttamente in considerazione dal testo legislativo originario (dal legislatore “storico”) siano tuttavia coerenti con l'originaria “essenza del reato”, concetto che, impiegato in chiave di interpretazione teleologica della norma penale “richiama i passaggi logico argomentativi proprio dell'*analogia legis*”. IBIDEM, pag. 238.

²⁹⁶ In senso contrario alla rilevanza penale, Cass. pen., Sez. V, sent. 18.05.2006, n. 23730; Sez. III, sent. 26.11.2008, n. 14486, cit; in senso favorevole 18.03.2011, n. 26723, cit.

²⁹⁷ Sulla base della “essenza del reato”, segnala opportunamente come “il meccanismo evolutivo del diritto penale sia predicabile – senza porsi in conflitto con la legalità – soprattutto in relazione ai c.d. reati naturali [mentre] più rigida – quindi meno permeabile a mutamenti interpretativi – dovrebbe essere, invece, la tipicità degli illeciti “artificiali”, descritti da elementi normativi di tipo “giuridico” la cui definizione è ancora a fonti formali”. Così SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo*, cit., pag. 240. Si veda anche MANES V., *Art. 7*, cit., pag. 7, per il quale “a fronte di reati artificiali – ed in assenza di *Kulturnormen* che possano orientare la condotta dei consociati – il mutamento giurisprudenziale possa essere persino “indiziato” di imprevedibilità, entrando in collisione con la garanzia del *nullum crimen*”. Su quest'ultimo tema, per l'approfondimento, si rinvia a VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, Torino, 2003, pag. 85 ss.

²⁹⁸ Sez. feriale, sent. 29.08.2013, n. 35729, in *Arch. pen.*, 3/2014, pag. 964, con nota di RIVERDITI M., *Oltre i confini dell'elusione fiscale: considerazioni sul caso Mediaset*.

inflitta non eccedesse i limiti fissati da tale disposizione”²⁹⁹, si ritiene che l’affermata rilevanza penale dell’elusione ha violato anche l’accezione convenzionale di legalità nella misura in cui tale interpretazione, “in assenza di norme di cultura che possano orientare la prevedibilità sociale”³⁰⁰, non poteva allora ritenersi ragionevolmente prevedibile³⁰¹. Anche a volere ammettere la prevedibilità di tale risultato interpretativo, a fronte della conformità al principio della legalità convenzionale resterebbe violata la legalità costituzionale perché la funzione di garanzia dell’art. 25, secondo comma, Cost. non può infatti essere menomata da un’applicazione dell’art. 7 della CEDU indifferente alle tradizioni costituzionali. Coerentemente con la posizione della Corte costituzionale³⁰², la legalità convenzionale non può sostituire, ma soltanto integrare quella nazionale nella prospettiva di una maggiore tutela dei diritti fondamentali³⁰³.

La seconda condizione qualitativa della norma penale riguarda l’accessibilità oggettiva e soggettiva della fattispecie punitiva. Questo profilo, in particolare la sua declinazione soggettiva, deve opportunamente essere trattato nell’ambito della colpevolezza perché attiene “al momento in cui si valorizza, come fondamentale pre-condizione del rimprovero, l’aspetto della necessaria conoscibilità della norma penale”³⁰⁴. L’affermata rilevanza penale dell’elusione fiscale introduce pertanto un ulteriore profilo di incidenza dell’abuso del diritto sul sistema penale. Oltre alla tipicità ed all’antigiuridicità che si andrà ora ad affrontare, esso investe la colpevolezza quale secondo aspetto del principio di legalità, per cui si rinvia al quinto capitolo.

²⁹⁹ Così Corte EDU, sent. 21.10.2013, caso n. 42750/09 DEL RIO PRADA c. Spagna, parr. 79-80, in *Dir. pen. cont.*, 30 ottobre 2013, con nota di MAZZACUVA FR., *La Grande Camera della Corte EDU su principio di legalità della pena e mutamenti giurisprudenziali sfavorevoli*.

³⁰⁰ In questi termini MANES V., *La lunga marcia della Convenzione europea*, cit., pag. 2444.

³⁰¹ Nello stesso senso CONSULICH F., *La scriminante sfigurata*, cit., pag. 33 ss., per il quale “le sentenze della Cassazione che hanno aperto la strada verso la rilevanza dell’abuso del diritto si rivelano allora, ad un’analisi integrata della legalità, doppiamente illegittime: i) perché indebitamente estensive del tipo legale, in violazione dei principi nazionali di riserva di legge e determinatezza; ii) perché imprevedibili per il reo nel momento in cui sono state pronunciate, essendo espressive di un principio di diritto non anticipato da una pregressa giurisprudenza, né ambientandosi in un contesto socio-culturale di riferimento favorevole alla criminalizzazione di siffatte categorie di condotte”.

³⁰² “Il rispetto degli obblighi internazionali non può mai essere causa di una diminuzione di tutela rispetto a quelle già predisposte dall’ordinamento interno, ma può e deve, viceversa, costituire strumento efficace di ampliamento della tutela stessa”. Così Corte cost., sent. 04.12.2009, n. 317, cit.

³⁰³ In senso conforme PULITANÒ D., *Paradossi della legalità*, cit., pag. 53, che ritiene “teoricamente regressivo recepire un linguaggio che riduca la legalità a prevedibilità”, nonché CONSULICH F., *La scriminante sfigurata*, cit., pag. 35 ss.

³⁰⁴ Così SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo*, cit., pag. 245.

Capitolo quarto

Antigiuridicità e rilevanza dell'abuso del diritto.

Sommario: **4.1.** Antigiuridicità, cause di giustificazione e funzione di liceità del fatto conforme al tipo. **4.2.** Il fondamento sostanziale delle cause di giustificazione e l'esercizio del diritto *ex art. 51 c.p.* **4.3.** Diritto penale e normativa dell'Unione europea. Le libertà fondamentali di circolazione quali diritto scriminante. **4.3.1.** L'interesse generale quale limite esterno. **4.3.2.** L'abuso del diritto quale limite interno. **4.4.** Il disconoscimento del diritto e l'antigiuridicità di un fatto che è *già* tipico. Un esempio.

4.1. Antigiuridicità, cause di giustificazione e funzione di liceità del fatto conforme al tipo.

L'affermata intangibilità del tipo legale rende la fattispecie necessariamente immune ad un'interpretazione analogica che, attraverso l'abuso del diritto, includa nell'area di rilevanza penale tributaria dell'evasione anche l'elusione. Questo non esclude, tuttavia, che l'abuso del diritto abbia dei riflessi per il diritto penale sostanziale.

Il ricorso alla formula abuso del diritto (in luogo di quella, normativamente equivalente, di elusione fiscale) consente di richiamare alcuni concetti precedentemente espressi nell'approfondimento della figura in esame e focalizzare l'attenzione sul diritto riconosciuto dall'ordinamento, il cui esercizio rappresenta una causa di giustificazione che esclude l'antigiuridicità. Per affrontare questo tema bisogna preliminarmente chiarire che l'abuso del diritto comprende, ma non si esaurisce nell'elusione fiscale: se è assolutamente condivisibile l'affermazione che l'inapplicabilità della scriminante non comporta di per sé la rilevanza penale dell'abuso del diritto, dovendo la condotta non scriminabile essere altresì tipica ai sensi di una norma incriminatrice¹, al di fuori della materia tributaria si presterà adesso attenzione all'ipotesi in cui l'abuso del diritto rende inapplicabile una causa di giustificazione, non eliminando l'antigiuridicità di un fatto che è conforme al tipo legale.

¹ In senso conforme MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., pag. 433, il quale segnala "la necessità, anche in situazioni nelle quali si verta in tema di esercizio (abusivo) di un diritto, di una fattispecie d'incriminazione previamente dettata dal legislatore, restando altrimenti l'abuso del diritto al di fuori del mondo penale". In particolare, "esistono azioni obiettivamente antigiuridiche, ma non tipiche, così come azioni tipiche, ma non antigiuridiche; ma sono soltanto le azioni ad un tempo tipiche ed obiettivamente antigiuridiche che possono concorrere a costituire il reato". In questi termini BELING E., *Die Lehre vom Verbrechen*, Tübingen, 1906, pag. 31, citato da PADOVANI T., *Alle radici di un dogma: appunti su l'origine dell'antigiuridicità obiettiva*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1983, pag. 533 ss.

Questo distinto profilo dell'abuso del diritto sulla repressione penale non investe il fatto tipico; esso guarda la scriminante dell'art. 51 e può agevolmente comprendersi in seno alla concezione tripartita all'interno della quale l'analisi del reato si compie attraverso la sua scomposizione in parti di un tutto "fra loro distinte, ma non separate"². In questa prospettiva, il reato è dunque composto "secondo un ordine che vede al primo rango il "fatto" e solo al secondo la sua "antigiuridicità", che non si configura quando il fatto è "conforme al diritto", integrando una norma che prevede una causa di giustificazione"³. Questo riflesso dell'abuso del diritto non appare agevolmente spiegabile dalla teoria bipartita in cui l'antigiuridicità investe tutti gli elementi del reato e rappresenta "una qualifica dell'insieme (il reato) e non una parte o momento che dir si voglia dell'insieme stesso"⁴; essa accomuna infatti, sul medesimo piano oggettivo, elementi positivi e negativi del fatto⁵ che sono invece presupposti

² Così DELITALA G., *Il "fatto" nella teoria generale del reato*, cit., pag. ss. Si veda anche ROMANO M., *Pre-art. 39*, in *Commentario sistematico*, cit., pag. 308, il quale ribadisce come nonostante questa scomposizione "il reato è un tutto, un accadimento unitario da valutare nella sua episodicità storica e nel suo significato irripetibile, per chi ne è l'autore come per la singola vittima o per la società che lo subiscono". Tra gli ulteriori fautori della concezione tripartita del reato si veda FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 191; MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti. Note dogmatiche e politico-criminali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1983, pag. 1190 ss.; VASSALLI G., *Il fatto negli elementi del reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1984, pag. 529. Per la concezione quadripartita, inclusiva anche della punibilità, si veda MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale*, cit., pag. 185 ss.

³ In questi termini MARINUCCI G., *Antigiuridicità*, in *Dig. disc. pen.*, I, Torino, 1987, pag. 174. Si veda anche PADOVANI T., *Alle radici di un dogma*, cit., pag. 534, per cui "tipicità ed antigiuridicità obiettiva sembrano difficilmente comprensibili fuori di un clima culturale e di una prospettiva scientifica tesi ad affermare il primato delle valutazioni di stretto diritto positivo sin dai primi due, fondamentali momenti di qualificazione della condotta, quello della rilevanza penale e quello del suo disvalore, entrambi, in sostanza, rigidamente formalizzati: il primo nel quadro della fattispecie legale ed il secondo con la riduzione dell'antigiuridicità obiettiva a polo dialettico delle cause di giustificazione".

⁴ Così GALLO M., *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, I, Torino, 2014, pag. 209. Tra i sostenitori della teoria bipartita, la cui impostazione si fa risalire alla distinzione in forza fisica e forza morale elaborata da Francesco CARRARA, si veda ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, Milano, 2003, pag. 214 ss.; FIORELLA A., *Teoria generale del reato* (voce), in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1987, pag. 771 ss.; NUVOLONE P., *Il sistema del diritto penale*, Padova, 1975, pag. 103 ss.; PAGLIARO A., *Fatto, condotta illecita e responsabilità obiettiva nella teoria del reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1985, pag. 623, nonché MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., pag. 102, per il quale "l'antigiuridicità è intesa in senso non più soltanto oggettivo ma globale, in quanto, essendo il reato un fatto penalmente antigiuridico, l'antigiuridicità è una qualificazione che investe l'intero fatto in tutti i suoi elementi, oggettivi e soggettivi. Essa, perciò, non può essere un elemento del reato da porsi sullo stesso piano del fatto e della colpevolezza, ma è l'essenza stessa: l'in sé del reato [...]. Il rapporto tra elementi oggettivi-soggettivi ed antigiuridicità è il rapporto tra valutato e valutazione. Mentre tali elementi rappresentano l'aspetto naturalistico del reato, l'antigiuridicità è l'aspetto valutativo. Nella sua essenza, essa non è che un giudizio di relazione, di contraddizione: tra il fatto interamente considerato e la norma penale". Per un'analisi complessiva si rinvia a RIZ R., *La teoria generale del reato nella dottrina italiana. Considerazioni sulla tripartizione*, in *Ind. pen.*, 1981, pag. 607 ss.

⁵ Diversamente dalla teoria tripartita che accoglie una concezione ristretta del fatto tipico, limitata agli elementi oggettivi, quella bipartita muove da una "concezione estensiva, come insieme degli elementi oggettivi e soggettivi, essenziali per l'esistenza del reato". Così MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., pag. 102. In senso conforme PAGLIARO A., *Il fatto di reato*, cit., pag. 265, per cui "la teoria che nelle cause di giustificazione, di discolta e di esclusione della sola pena vede elementi negativi del fatto presenta una altrettanto incontestabile superiorità dommatica [rispetto alla] opinione dominante, la quale non può spiegare la estraneità delle esimenti al fatto di reato, se non ammettendo che la illiceità penale, la quale per sé costituisce una eccezione alla liceità, che può considerarsi la regola, subisca una ulteriore eccezione, per cui il fatto normalmente illecito venga ad apparire giustificato o scusato: donde la qualifica, per queste ipotesi, di liceità eccezionale". In senso contrario, per MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, pag. 1196, anche a distinguere "tra elementi negativi ed elementi costruiti negativamente, si deve poi ammettere che – dal punto di vista lessicale e strutturale – il concetto di

della punibilità differenti, come diversa è la funzione da questi svolta: mentre quella del tipo legale è funzione di esemplarità, costituendo il fatto tipico un modello di orientamento⁶, l'antigiuridicità è una qualificazione del medesimo fatto tipico e ne descrive la sua oggettiva contrarietà all'ordinamento giuridico. Secondo questa impostazione, espressa dalla concezione tripartita, il fatto è la "pietra angolare del reato", ma è soltanto la "pietra angolare: il primo gradino giuridico", attraverso il quale il legislatore individua "specifiche e verificabili offese a beni giuridici offendibili, e bilanciando punti di vista politico-criminali contrapposti, ha optato come ultima *ratio* per una reazione penale".

Se la tipicità è sintomo della contrarietà del fatto all'ordinamento, essa non si risolve immancabilmente nel senso della rilevanza penale perché "la parola successiva, la dice l'intero ordinamento giuridico". Alla sintesi valoriale espressa dalla politica criminale nei termini della punibilità di un fatto possono ancora contrapporsi finalità diverse⁷, meritevoli di tutela analogamente al bene giuridico leso⁸, che sono espresse da norme diverse da quelle penali: l'effetto di queste norme è rendere conforme all'ordinamento quel fatto illecito che è necessariamente tipico per la responsabilità penale ed atipico per quella aquiliana *ex art.*

elemento negativo abbraccia, indistintamente, "l'una e l'altra specie di elementi. A questo punto nulla vieterebbe, anzi: coerenza linguistica e strutturale – una volta sciolte le scriminanti nel fatto come elementi tra i tanti – che il nome di elementi negativi del fatto" venisse riservato, indistintamente, a tutti gli elementi che devono mancare. Seguire a circoscriverne l'ambito alla sola mancanza di scriminanti è, invece, possibile solo rinnegando la premessa: risuscitando, cioè, la distinzione tra fatto e scriminanti". Segnalano, infine, che la scelta del modello teorico all'interno del quale incasellare gli elementi del reato riveste un profilo essenzialmente dottrinale e di appartenenza a scuole di diritto penale: "il fatto che il diritto vivente non registri queste diverse costruzioni teoriche [...] consiglia di procedere oltre e concentrare l'attenzione sui profili teorici e di disciplina che hanno una diretta rilevanza ai fini dell'applicazione delle norme [così evitando] un esasperato concettualismo lontano dal diritto penale che vive ogni giorno nelle aule dei tribunali". Così PELISSERO M.-PETRINI D.-PISA P., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2013, pag. 177.

⁶ Per ROMANO M., *Pre-Art. 39*, in *Commentario*, cit., pag. 310, "il fatto tipico inteso come sola conformità al modello legale, cioè come tipo di illecito, sottolinea espressamente che il divieto o il comando sono contenuti in proposizioni normative che rappresentano pretese di adeguamento rivolte dall'ordinamento a tutti i consociati".

⁷ In senso conforme FIORE S., *Cause di giustificazione e fatti colposi*, Padova, 1996, pag. 7 ss., per cui "la categoria dell'antigiuridicità segna l'area dove ricercare i criteri regolativi dei conflitti sociali, da intendersi sia nel senso di conflitti tra interessi individuali contrastanti, sia nel senso di conflitti tra gli interessi dei singoli ed esigenze superindividuali. In una prospettiva siffatta, la categoria dell'antigiuridicità, dovrà quindi offrire, in rapporto alle singole situazioni di conflitto, un criterio risolutivo [che] sia il risultato della applicazione di principi regolativi della vita sociale, che attraverso la categoria dell'antigiuridicità penetrano nell'ordinamento al fine di assicurare il massimo livello possibile di conformità tra il sentire sociale e la valutazione, in termini di *Unrecht*, da parte dell'ordinamento giuridico".

⁸ Secondo MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, pag. 1239, "il sacrificio del bene giuridico la cui offesa è incarnata nel fatto, è il prezzo giuridico – imposto dall'ordinamento – per il perseguimento delle autonome finalità sottostanti alle singole norme scriminanti. Da questa prospettiva, che sembra essere la prospettiva dell'ordinamento, si lascia districare anche il groviglio di eccezioni alle eccezioni in cui è stato cacciato il problema della estensione analogica delle norme scriminanti. Non essendo le scriminanti eccezioni o frammenti delle norme penali, bensì autonome norme non penali dell'intero ordinamento con effetti sull'intero ordinamento, ne segue pianamente la loro possibile estensione analogica, vietata alle sole norme penali, per le peculiari esigenze garantiste che circondano solo le norme penali. Lo riconosce apertamente anche chi pur trattando le scriminanti come "elementi negativi del fatto" e pur ripetendo che le norme scriminanti sono norme eccezioni rispetto a una regola, finisce con ammettere la loro possibile estensione analogica, per l'appunto in quanto espressioni di "principi generali" dell'ordinamento (cfr. nota 158).

2043 c.c.⁹. Questo conflitto tra conseguenze giuridiche connesse alla conformità della condotta a due norme distinte manifesta la diversa funzione del fatto tipico e dell'antigiuridicità. Una condotta conforme al tipo è *prima facie* illecita; se è però conforme anche ad una qualsiasi altra norma dell'intero ordinamento, che la facoltizza o impone, la stessa condotta non è antigiuridica perché il conflitto tra norme di conformità è risolto da "una scelta giuridica, che viene operata dall'intero ordinamento giuridico: prevarrà la norma, dovunque situata, che attribuisce la facoltà o impone il dovere di realizzare il fatto, e il cui scopo giuridico legittimerà il sacrificio del bene tutelato dalla norma penale soccombente"¹⁰. In questi termini l'antigiuridicità è uno dei presupposti della punibilità, emerso storicamente per ultimo nella teoria generale del reato per inquadrare sistematicamente le cause di giustificazione¹¹ "affiorate nella "parte generale" delle trattazioni dottrinali e delle legislazioni, dopo essere restate a lungo confinate nella "parte speciale", riferite a pochi gruppi di reato, e prive di sicuri contorni concettuali"¹².

L'autonomia concettuale dell'antigiuridicità rispetto al tipo legale si coglie nel considerare il fatto (in senso stretto) penalmente rilevante come contrario all'ordinamento soltanto a condizione dell'assenza di cause di giustificazione¹³. Se il fatto tipico è sintomatico di antigiuridicità¹⁴, esso sarà alternativamente antigiuridico o *secundum ius* a seconda che manchino o sussistano situazioni, diverse da quelle rilevanti per la tipicità, che

⁹ È stato rilevato che anche la disciplina del torto civile e amministrativo mostra chiara la presenza del connotato dell'antigiuridicità del fatto, come rapporto di contraddizione con tutte le norme dell'ordinamento: "il catalogo dei fatti muniti di sanzioni civili è, notoriamente, reso "aperto" dalla clausola generale dell'art. 2043 c.c., dove compare un requisito, l'ingiustizia del danno, interpretato innanzitutto nel senso di danno *contra ius*, come indice aperto degli interessi ritenuti meritevoli di tutela civilistica e della conseguente configurabilità di un elenco sempre aggiornato di fatti dannosi sanzionabili. Il requisito dell'ingiustizia è però bifronte: viene interpretato anche nel senso di danno *non iure*, proprio a denotare che il fatto dannoso deve essere anche antigiuridico; e come sempre l'antigiuridicità si ritiene che non si configuri quando il fatto è conforme a una norma che preveda una causa di giustificazione, come sempre concepita come norma dell'ordinamento". Così MARINUCCI G., *Antigiuridicità*, cit., pag. 184. In senso conforme, sul tema della risarcibilità degli interessi legittimi, per la Suprema Corte l'ingiustizia del danno "va intesa nella duplice accezione di danno prodotto *non iure* e *contra ius*; *non iure*, nel senso che il fatto produttivo del danno non debba essere altrimenti giustificato dall'ordinamento giuridico; *contra ius*, nel senso che il fatto debba ledere una situazione soggettiva riconosciuta e garantita dall'ordinamento medesimo". Così Cass. civ., Sez. Unite, sent. 22.07.1999, n. 500, in *Giur. it.*, 7/2000, pag. 1381, con nota di PIZZETTI F.G., *Risarcibilità degli interessi legittimi e danno ingiusto. Se un giorno d'estate la Corte di cassazione*.

¹⁰ Così MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, pag. 1229.

¹¹ Sul punto si veda DELL'ANDRO R., *Antigiuridicità* (voce), in *Enc. dir.*, II, Milano, 1959, pag. 542.

¹² In questi termini MARINUCCI G., *Antigiuridicità*, cit., pag. 173.

¹³ "L'antigiuridicità spiega perché esistano fatti in relazione ai quali, pur presentandosi essi dotati di tutti i relativi caratteri (per tipicità di condotta o anche soltanto per lesività del loro risultato) non sia tuttavia possibile parlare di torto o di illecito, con la conseguenza della irrilevanza d'ogni ricerca circa l'atteggiamento psicologico del soggetto che tali fatti abbia posto in essere e, a maggior ragione, circa la rimproverabilità del suo comportamento dal punto di vista giuridico". Così VASSALLI G., *Il fatto negli elementi del reato*, cit., pag. 534. In senso conforme ROMANO M., *Pre-Art. 39*, in *Commentario sistematico*, cit., pag. 319.

¹⁴ In questo senso ROMANO M., *Pre-Art. 50*, *ivi*, pag. 520, per cui "la tipicità del fatto, la sua rispondenza alla descrizione normativa in cui si è espresso il contenuto di disvalore indizia l'antigiuridicità: ma il giudizio conclusivo di antigiuridicità si formula soltanto in base all'assenza di fattori la cui presenza renderebbe lecito il comportamento dell'agente".

facoltizzano oppure impongono il comportamento in base ad una valutazione effettuata alla stregua dell'intero ordinamento giuridico e non soltanto del diritto penale: in presenza di una causa di giustificazione, pertanto, il fatto tipico è non soltanto non punibile, ma legittimo rispetto ad ogni altro settore dell'ordinamento¹⁵. In questi termini, intesa in senso oggettivo¹⁶, l'antigiuridicità descrive un rapporto tra "fatto e ordinamento giuridico"¹⁷ e le cause di giustificazione, in particolare l'esercizio di un diritto e l'adempimento di un dovere, un canale di collegamento tra il diritto penale e l'ordinamento giuridico, come vedremo non solo nazionale¹⁸. Un simile ruolo delle cause di giustificazione ne rivela carattere e funzione non specificamente penali con la duplice conseguenza: da una parte, non avendo natura di norma penale, diversamente dal tipo legale, la disciplina delle scriminanti è svincolata dal

¹⁵ In senso conforme FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 267 ss., nonché MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, pag. 1234, per cui "la funzione non specificamente giuridico-penale delle norme scriminanti è già il risvolto del loro carattere di norme dell'intero ordinamento – ovunque situate o situabili – che dispiegano i loro effetti su tutto l'ordinamento, prevalendo sulle norme che, nei singoli settori, riconnettono a certi fatti sanzioni penali e/o civili e/o amministrative". Dibattuta è la questione della natura dell'obbligo di corrispondere un'indennità al danneggiato ai sensi dell'art. 2045 c.c. Per l'approfondimento si rinvia a GROSSO C.F., *Difesa legittima e stato di necessità*, Milano, 1964, nonché a VIGANÒ F., *Stato di necessità e conflitti di doveri: contributo alla teoria delle cause di giustificazione e delle scusanti*, Milano, 2000.

¹⁶ Le cause di giustificazione escludono l'antigiuridicità oggettiva, cioè la contrarietà del fatto rispetto all'ordinamento, ed operano oggettivamente, per il solo fatto che esistano, anche se dall'agente "non conosciute, o da lui per errore ritenute inesistenti" ai sensi dell'art. 59, primo comma, c.p. Sul punto, per le difficoltà connesse al riconoscimento di un profilo soggettivo nelle scriminanti, si rinvia a ROMANO M., *Pre-Art. 50, cit.*, pag. 522.

¹⁷ Così VASSALLI G., *Il fatto negli elementi del reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1984, pag. 546 per il quale "il fatto è un accadimento, l'antigiuridicità e la colpevolezza esprimono invece un rapporto. Un rapporto corrente tra il fatto e l'ordinamento giuridico la prima, un rapporto tra il fatto e il soggetto ritenutone responsabile la seconda. Un rapporto di contraddizione la prima, un rapporto di adesione la seconda, anche se si preferisce, in genere, vedere anche la colpevolezza come un rapporto di contraddizione tra la volontà e la norma. Comunque sempre un rapporto; mentre non è certo tale fatto". In base a queste considerazioni, l'Autore riteneva "una illusione quella dei sostenitori della vecchia bipartizione di riuscire con la sistemazione da loro proposta (elemento materiale-elemento psicologico) a ripartire il reato in due elementi omogenei".

¹⁸ In senso conforme MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti, cit.*, pag. 1232, per il quale "la localizzazione delle norme scriminanti in un qualunque luogo dell'ordinamento, è resa visibile dall'art. 51 c.p. sull'esercizio di un diritto o adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica. È pacifico che si tratti di una norma in bianco: qualunque norma giuridica, ovunque collocata, che attribuisca un diritto (una facoltà legittima secondo molti) o che imponga un dovere, rende "non punibile" - perché lecito - il fatto commesso rispettivamente nel suo esercizio o nel suo adempimento", nonché ROMANO M., *Cause di giustificazione, cause scusanti e cause di non punibilità in senso stretto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1990, pag. 56.

principio della riserva di legge¹⁹, potendo costituire fonte dell'esercizio di un diritto anche la consuetudine²⁰; dall'altra esse sono applicabili anche in via analogica²¹.

Una volta recuperata l'autonomia nozionale e funzionale dell'antigiuridicità, il riscontro della presenza o meno di cause di giustificazione poggia su criteri più formali che sostanziali in quanto "le situazioni che integrano le esimenti non sono infatti liberamente individuabili dal giudice, ma costituiscono oggetto di esplicita previsione normativa"²². In quanto contrarietà al diritto, "l'antigiuridicità è antigiuridicità formale: c'è o non c'è, senza possibilità di termini o misure intermedie", ferma restando la possibilità di una sua misurazione quantitativa²³, che non significa contrapporre all'antigiuridicità formale la categoria dell'antigiuridicità materiale o sostanziale²⁴ non ammessa nei sistemi che

¹⁹ Secondo MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, cit., pag. 1229, per la "loro natura di norme dell'intero ordinamento: in quanto tali, non sembrano soggiacere alle regole costitutive, anche costituzionali, del diritto penale". In senso conforme ID., *Cause di giustificazione* (voce), in *Dig. disc. pen.*, II, Torino, 1988, pag. 139, per cui "le norme che giustificano fatti compresi nel catalogo dei reati non sono soggette alla riserva di legge fissata nell'art. 25 Cost. Funzione esclusiva di quella riserva è, infatti, la tutela del popolo sovrano da scelte punitive non compiute o non controllabili dal Parlamento nazionale: "nessuno può essere punito se non in forza di una legge", nonché FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 200. Sul medesimo punto, con riferimento alla rilevanza penale dell'elusione, CONSULICH F., *La scriminante sfigurata*, cit., pag. 26, evidenzia che la categoria dell'antigiuridicità è l'unica delle tre componenti del reato ad essere priva di principi penalistici assiologicamente connotati che ne guidino l'applicazione (quali sono ad esempio, per il fatto, il principio di precisione, di tipicità o di materialità e, per la colpevolezza, il principio di cui all'art. 27 comma 1 Cost.)".

²⁰ Sul tema si veda MARINUCCI G., *Consuetudine* (voce), in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, pag. 510, per cui "la scriminante dell'esercizio di un diritto è l'ipotesi praticamente più importante [che] schiude una porta non angusta alle norme consuetudinarie, richiamate da leggi extra-penali, che accordano ai soggetti la libertà di agire in un certo modo, in vista di un certo interesse". In senso conforme PAGLIARO A., *Il reato*, cit., pag. 266, per cui "la rilevanza di queste altre fonti [legge regionale e consuetudine] deriva dal fatto che l'art. 51 c.p. da rinvio ad ogni "diritto" senza specificarne la fonte". Tra le fonti normative legittimate a fondare diritti vi è, ovviamente, anche la Costituzione. Per l'approfondimento si rinvia a CANESTRARI S.-CORNACCHIA L.-DE SIMONE G., *Manuale di diritto penale*, Bologna, 2008, pag. 236; LANZI A., *La scriminante dell'art. 51 c.p. e le libertà costituzionali*, Milano, 1983; PULITANO D., *Sciopero e categorie penalistiche*, in *Riv. giur. lav.*, 4/1982, pag. 309.

²¹ Questo perché, "non essendo le scriminanti eccezioni o frammenti delle norme penali, bensì autonome norme non penali dell'intero ordinamento con effetti sull'intero ordinamento, ne segue pianamente la loro possibile estensione analogica, vietata alle sole norme penali, per le peculiari esigenze garantiste che circondano solo le norme penali". Così MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, pag. 1239.

²² In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 200.

²³ Così ROMANO M., *Pre-Art. 39*, in *Commentario*, cit., pag. 320. Per MARINUCCI G., *Antigiuridicità*, cit., pag. 186 "nel nostro sistema sembra esservi spazio legittimo solo per un'antigiuridicità commisurata a ben individuate norme dell'ordinamento, le cui regole possono al massimo espandersi ai casi simili; [...] Ciò non esclude che, una volta acquisita l'antigiuridicità del fatto, la si possa poi graduare: benché antigiuridico, irrevocabilmente, il fatto può esserlo più o meno. [...] Il legislatore italiano, d'altro canto, ha mostrato di lavorare proprio con la logica tipologica del fatto più o meno antigiuridico. La ritenuta indisponibilità del bene della vita gli impediva di riconoscere efficacia giustificatrice al consenso dell'offeso, ma non di negargli la capacità di attenuare l'illiceità dell'"omicidio del consenziente" rispetto a quella dell'omicidio comune: in questa chiave si lascia leggere [...] la minor pena che da noi gli ricollega l'art. 579 c.p.".

²⁴ Negli ordinamenti fondati sulla legalità sostanziale, come quello del periodo nazionalsocialista, l'antigiuridicità descrive il contrasto tra il fatto e gli interessi sostanziali tutelati dall'ordinamento i cui criteri di accertamento afferiscono per lo più alla sfera dei valori etico-sociali. "I principi "ultralegali" finalizzati all'individuazione di nuove cause di giustificazione [furono quelli] del "mezzo adeguato per un giusto scopo", del "comportamento che allo Stato e ai suoi membri è più utile che dannoso", dell'"interesse prevalente o dell'interesse mancante", del "bilanciamento" dei "beni", "doveri", "valori". Così MARINUCCI G., *Antigiuridicità*, cit., pag. 185, che rileva trattarsi "dichiaratamente [di] principi solo regolativi e formali, il cui riempimento "materiale" veniva affidato al giudice, era fatale che l'elaborazione sulla loro base di nuove cause

accolgono il principio di stretta legalità, nel nostro ordinamento costituzionalmente garantito.

4.2. Il fondamento sostanziale delle cause di giustificazione e l'esercizio del diritto ex art. 51 c.p.

La nozione di causa di giustificazione è stata elaborata dalla teoria dell'illecito, a cominciare dalla teoria del reato, assumendo come postulati l'unità dell'ordinamento giuridico e l'autonomia strutturale e di funzioni delle sue singole parti (diritto penale, civile, amministrativo, ecc.) "il cui legame unificante è rappresentato dalla Costituzione, la "legge fondamentale" dalla quale tutte le altre ripetono la loro legittimità"²⁵.

È pressoché impossibile dominare l'insieme di tutte le disposizioni vigenti per appurare quali facoltizzano o impongono la tenuta di un comportamento che è tipico secondo una norma incriminatrice, a maggior ragione se le cause di giustificazione sono strutturate attraverso previsioni "in bianco"²⁶ quale, per quanto di nostro interesse, l'art. 51 c.p. secondo cui "l'esercizio di un diritto o l'adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica autorità, esclude la punibilità". Tale previsione disciplina due diverse cause di giustificazione accomunate, per un verso, dall'effetto scriminante prodotto dal principio di non contraddizione²⁷ quale corollario dell'unità dell'ordinamento; per altro verso, dalla necessità di individuare la norma sul diritto (o sul dovere) scriminante, il concetto di diritto inteso ampiamente quale situazione giuridica

di giustificazione venisse abbandonata all'"arbitrio soggettivo": direttamente o, indirettamente, attraverso il rinvio del giudice ai parametri della "cultura vivente" e dei "valori etico-sociali" dominanti".

²⁵ Così ID, *Cause di giustificazione*, cit., pag. 132, per cui questa unità "si esprime nella coerenza: la postulano, non la logica e tanto meno l'ideologia della conservazione dei testi normativi, bensì i contrasegni dello Stato di diritto, che come minimo è caratterizzato, a garanzia dei cittadini, da inequivoci confini tra lecito e illecito, e nel cui seno è quindi inammissibile la qualificazione antinomica di uno stesso fatto, da parti diverse dell'ordinamento, come lecito e illecito".

²⁶ IBIDEM, pag. 139. In senso contrario MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., pag. 243, nota n. 41, per cui "l'art. 51 non è un'asserita norma in bianco, poiché è questo stesso tipo di norma, integrata da una norma integratrice, che produce effetti giuridici, mentre nel caso di esercizio del diritto gli effetti scriminanti sono prodotti dalla norma sul diritto, senza alcuna mediazione dell'art. 51, nonché ID, *Esercizio del diritto*, cit., pag. 629, per cui, essendo il principio contenuto nell'art. 51 c.p. espressione di un principio logico, "nelle legislazioni in cui la scriminante non trova espressione non si è mai dubitato della sua operatività".

²⁷ Analogamente all'adempimento di un dovere, infatti, "non è razionalmente pensabile che uno stesso ordinamento giuridico imponga ad un soggetto un obbligo di agire o di non agire, e contemporaneamente gli minacci una sanzione per il caso in cui agisca o non agisca". Così DELITALA G., *Adempimento di un dovere* (voce), in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, pag. 567. Per l'approfondimento si veda CARACCIOLI I., *L'esercizio del diritto*, Milano, 1965; MANTOVANI F., *Esercizio del diritto*, cit., pag. 627; PULITANO D., *Esercizio del diritto e adempimento del dovere*, in *Dig. disc. pen.*, IV, Torino, 1990, pag. 320; SGUBBI F., *Rilevanza, fondatezza ed implicazioni della questione di legittimità costituzionale dell'art. 51, ult. co., c.p.* (nota a Corte cost., sent. 22.06.1972, n. 123), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1-2/1971, pag. 469.

attiva²⁸, le fonti nonché il limite del diritto scriminante²⁹: su quest'ultimo elemento, in particolare, saranno sviluppate le riflessioni sui riflessi dell'abuso del diritto.

Se l'indagine sulla scriminante presuppone la sussistenza di un conflitto³⁰ tra norma incriminatrice e norma di liceità - in antitesi perché entrambe riferibili al medesimo fatto - l'affermazione che quanto "è diritto non può essere delitto"³¹, codificata dall'art. 51 c.p., presuppone già risolto il conflitto a favore della norma di liceità, ma non segnala quali sono i criteri di risoluzione³², che nemmeno il principio di non contraddizione indica all'interprete³³. Per accertare "se la norma sul diritto limiti o sia limitata da quella incriminatrice" la dottrina prevalente ricorre ai tradizionali criteri di risoluzione del concorso apparente di norme, senza che assuma "importanza che una delle norme - quella incriminatrice - sia una norma penale, e l'altra - attributiva del diritto - sia una norma extrapenale [perché] al concetto del concorso di norme attiene il requisito che le norme concorrenti appartengano al medesimo ordinamento giuridico"³⁴. I criteri, quindi, sono

²⁸ Così ROMANO M., *Art. 51*, in *Commentario*, cit., pag. 542, per cui "il concetto di diritto va inteso in senso lato, non solo come diritto soggettivo con il suo contenuto di singole facoltà, ma anche come interesse legittimo o, più in generale, come qualsiasi situazione giuridica attiva".

²⁹ In questi termini MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., pag. 243.

³⁰ Per MANTOVANI F., *Esercizio del diritto*, cit., pag. 631, allorché "il conflitto non sia, per diverse ragioni, configurabile, un problema di scriminante non può neppure porsi. In particolare, di scriminante non potrà, pertanto, parlarsi a proposito delle fattispecie criminose che tra i requisiti tipici prevedono che il fatto non venga commesso nell'esercizio di un diritto (fattispecie cosiddette ad illiceità specifica), rispetto alle quali il fatto così commesso è *ictu oculi* non punibile perché atipico".

³¹ IBIDEM, pag. 628. In senso conforme PULITANÒ D., *Esercizio del diritto*, cit., pag. 321.

³² "L'invocato principio di non contraddizione esprime la mera esigenza di una soluzione senza offrirne i criteri. Se è vero che ciò che è diritto non può essere giuridicamente illecito, è egualmente vero che ciò che è giuridicamente illecito non può essere diritto. Resta ancora da sapere quel che realmente preme: ciò che è effettivamente diritto e ciò che è effettivamente illecito". Così MANTOVANI F., *Esercizio del diritto*, cit., pag. 629. Per un riscontro in concreto dell'operatività di tale principio, avuto riguardo alla tutela penale dell'onore ed alla libertà di manifestazione del pensiero, si veda GULLO A., *Diffamazione e legittimazione dell'intervento penale. Contributo ad una riforma dei delitti contro l'onore*, Roma, 2013, pag. 26 ss.

³³ Sul punto, secondo ROMANO M., *Art. 51*, in *Commentario*, cit., pag. 541, l'effetto scriminante non deriverebbe dal principio di non contraddizione, posto che "tale principio importa l'eliminazione dell'antinomia, o dell'incompatibilità fra due norme, attraverso l'eliminazione di una di esse, mentre qui l'efficacia della scriminante stessa postula proprio la sopravvivenza di entrambe nel sistema". In senso conforme PAGLIARO A., *Il reato*, cit., pag. 264, rileva che "il principio di non contraddizione non lascerebbe spazio alla possibilità, ben nota, che una liceità penale coesista con una illiceità civile o amministrativa [perché] una politica criminale ispirata al principio di sussidiarietà fa sì che non pochi siano i casi nei quali l'illecito civile o amministrativo si accompagna a una liceità penale".

³⁴ Così PAGLIARO A., *Il reato*, cit., pag. 265, per cui "la teoria del concorso di norme serve a stabilire se tutte le norme concorrenti verso una medesima situazione di fatto le siano applicabili, o se l'applicabilità di qualcuna escluda l'applicazione delle altre": si tratta della questione che si presenta per l'esercizio di un diritto quale scriminante. In verità, secondo MANTOVANI F., *Esercizio di un diritto*, cit., pag. 631 ss., "l'accertamento della coesistenza delle due norme antitetiche e la soluzione del problema circa la funzione limitatrice dell'una nei confronti dell'altra sembrerebbero, allora, costituire due momenti distinti: il primo pregiudiziale al secondo. Una più attenta considerazione mostra, invece, una loro intima connessione, nel senso che l'accertamento della coesistenza delle due norme implica, quanto meno nella maggioranza delle ipotesi, anche la soluzione automatica del problema se sia la norma incriminatrice a limitare quella attributrice del diritto o viceversa. Se è vero, infatti, che ciò può verificarsi in quanto le due norme sono coesistenti, è altrettanto vero che esse possono coesistere proprio ed in quanto risulti che l'una, anziché sopprimere interamente l'altra, ne circoscrive soltanto la portata applicativa. E se così è, sembra trovare valida conferma l'idea che l'art. 51 sia una disposizione superflua, in quanto i casi di prevalenza della norma, che riconosce il diritto, su quella

quello gerarchico, della successione nel tempo e, soprattutto, il principio di specialità³⁵, dovendosi escludere quello di consunzione che riguarda il rapporto tra due norme incriminatrici. A tale impostazione si è tuttavia obiettato, in primo luogo, che “il principio di specialità sembra rispondere a precise esigenze solo in seno ad un medesimo ramo dell’ordinamento”; in secondo luogo, che nel concorso apparente si applica una delle norme con (totale) esclusione dell’altra, mentre qui di per sé entrambe le norme concorrono a qualificare un fatto tipico scriminato”³⁶. Una simile concorrenza si comprenderebbe prestando attenzione al fatto che la giustificazione delle scriminanti “è il loro effetto, non la loro funzione o il loro scopo” che sono diversi rispetto alle norme penali con le quali concorrono “a qualificare il fatto tipico scriminato”³⁷.

Ci riserviamo di tornare sul punto rilevando che, nella diversa prospettiva dei rapporti tra ordinamento dell’Unione europea e diritto penale, la convergenza di norme in conflitto è stata diversamente risolta tanto applicando il criterio gerarchico, quale espressione della supremazia dell’ordinamento europeo, quanto ricorrendo al bilanciamento tra interessi con conseguenze diverse in ordine alla punibilità dello stesso fatto.

Una volta descritti gli effetti delle scriminanti, in relazione al rapporto intercorrente con le norme incriminatrici, nell’avvicinarci al cuore delle nostre riflessioni bisogna ancora individuare il fondamento delle cause di giustificazione. Nonostante sia controverso³⁸, nel senso che il loro fondamento si ritiene integrato da un unico (teorie monistiche) ovvero da una pluralità (teorie pluralistiche) di principi differenziati a ragione di ciascuna scriminante, tutte le cause di giustificazione rispondono in ultima istanza ad un bilanciamento di beni o interessi “risolto nel senso della legittimazione del comportamento che preserva il bene o l’interesse o uno dei due beni o interessi prevalenti in conflitto”³⁹. Anche in questo caso, per l’interprete chiamato a stabilire la prevalenza della norma incriminatrice o della norma di

incriminatrice sono già determinabili sulla base dei rapporti tra di esse intercorrenti e rappresentano una realtà già operante sul piano dell’ordinamento”.

³⁵ In questo senso MANTOVANI F. *Diritto penale, cit.*, pag. 243, nonché FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 284. Si veda anche PAGLIARO A., *Il reato, cit.*, pag. 266, per cui “è necessario che la facoltà esercitata sia attribuita da una disposizione che possa essere considerata speciale rispetto alla legge incriminatrice. Se manca il rapporto di specialità, l’esercizio di un diritto non può essere invocato per scriminare il fatto”.

³⁶ Così ROMANO M., *Art. 51, in Commentario, cit.*, pag. 542.

³⁷ IBIDEM, pag. 522, in cui si precisa che “l’ordinamento risolve poi il concorso nel senso della liceità, per l’eliminazione del contenuto di disvalore nel caso concreto. La lesione o messa in pericolo del bene tutelato con la disposizione incriminatrice vi è egualmente, ma è giuridicamente consentita o approvata”.

³⁸ A ragione delle distinte peculiarità contenutistiche delle varie cause di giustificazione, FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 270, propendono “per un modello esplicativo di tipo pluralistico tendente a ricondurre le esimenti a principi diversi [tra cui] i due principi dell’interesse prevalente e dell’interesse mancante: il primo spiega le scriminanti dell’esercizio del diritto, dell’adempimento del dovere, della difesa legittima e dell’uso legittimo delle armi; il secondo spiega, invece, le altre due scriminanti generali del consenso dell’avente diritto e dello stato di necessità”. Conforme MANTOVANI F., *Diritto penale, cit.*, pag. 235.

³⁹ In questi termini ROMANO M., *Pre-Art. 50, in Commentario, cit.*, pag. 521.

liceità, la formula del bilanciamento “si rivela uno schema vuoto, che abbisogna di essere riempito con la determinazione dei criteri del bilanciamento, e dei risultati del bilanciamento”⁴⁰. Per superare questa criticità il rapporto tra norme (incriminatrice e di liceità) concorrenti deve essere valutato non già in astratto, ma in relazione alla fattispecie concreta: “non basta vantare in astratto un diritto. È necessario che l’attività realizzata costituisca una (corretta) estrinsecazione delle facoltà inerenti al diritto in questione: se il modo mediante il quale il diritto viene esercitato non corrisponde ad una delle facoltà inerenti al diritto medesimo, si superano i confini dell’esercizio scriminante”⁴¹.

La logica del bilanciamento in concreto ammette il sacrificio del bene tutelato dalla norma incriminatrice perché considera prevalente⁴² quell’interesse che, attraverso le scriminanti, l’ordinamento ritiene parimenti meritevole. Ma quando, *rectius*, fino a che punto l’interesse connesso all’esercizio di un diritto è considerato meritevole in quanto conforme all’ordinamento? L’interrogativo introduce la questione dei limiti del diritto scriminante, non tanto quelli stabiliti dalla legge come desunti dalla fonte del diritto e dall’intero ordinamento giuridico⁴³ (c.d. limiti esterni), bensì quelli desunti dalla natura e dal fondamento del diritto esercitato (c.d. limiti interni o logici). Quest’ultima tipologia rivela l’incidenza dell’abuso del diritto come limite interno alla scriminante⁴⁴.

⁴⁰ Così PULITANÒ D., *Esercizio del diritto e adempimento del dovere*, cit., pag. 325.

⁴¹ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 284. In senso conforme PULITANÒ D., *Esercizio del diritto*, cit., pag. 325, per cui “la realizzazione del fatto concreto, corrispondente ad un determinato tipo di reato, deve rientrare fra le facoltà inerenti al contenuto tipico del diritto: solo in tal caso, la realizzazione del fatto tipico può propriamente definirsi esercizio di un diritto, ed essere perciò scriminata”.

⁴² Riconosce quanto sia problematica la risoluzione dei conflitti tra diritti e della prevalenza di essi nell’ambito di una gerarchia di valori al di fuori delle limitate ipotesi in cui trova soluzione nella stessa legge, come nel caso di inseguimento di sciami di api o di animali mansueti, ai sensi degli artt. 924 e 925 c.c., che non integra il reato di invasione di terreno altrui di cui all’art. 633 c.p. ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, cit., pag. 285.

⁴³ Con l’avvertenza che per i diritti costituzionalmente garantiti, il principio della gerarchia delle fonti non consente di ricavare limiti da norme di rango inferiore. In questo senso FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 285.

⁴⁴ Un esempio, che consentirà di meglio comprendere la differenza tra limiti esterni ed interni al diritto scriminante, è fornito dall’art. 10, secondo comma, della Convenzione EDU a norma del quale L’esercizio del diritto alla libertà d’espressione “poiché comporta doveri e responsabilità, può essere sottoposto alle formalità, condizioni, restrizioni o sanzioni che sono previste dalla legge e che costituiscono misure necessarie, in una società democratica, alla sicurezza nazionale, all’integrità territoriale o alla pubblica sicurezza, alla difesa dell’ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, alla protezione della reputazione o dei diritti altrui, per impedire la divulgazione di informazioni riservate o per garantire l’autorità e l’imparzialità del potere giudiziario”. Un’ulteriore limitazione della libertà di espressione si ravvisa nel successivo art. 17 (Divieto dell’abuso di diritto) a norma del quale “nessuna disposizione della Convenzione può essere interpretata nel senso di comportare il diritto di uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare un’attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla stessa Convenzione”. L’applicazione dell’una (art. 10, secondo comma) o dell’altra (art. 17) disposizione limitativa della libertà di espressione presuppone scenari profondamente differenti. Mentre l’art. 17 è disposizione eccezionale utilizzata per escludere la protezione ai casi di abuso del diritto, in cui una libertà garantita dalla Convenzione venga utilizzata per fini contrari al testo e allo spirito della stessa, diretti alla distruzione e all’eliminazione dei diritti e delle libertà in essa garantiti, le ipotesi dell’art. 10, secondo comma, rappresentano - in un’ottica di bilanciamento di interessi - legittime restrizioni se e in quanto necessarie in ragione di altre

Si è già argomentato che nell'attribuire una posizione giuridica di vantaggio, che consente di realizzare il proprio interesse, l'ordinamento riconosce un diritto soggettivo in forza del quale il titolare gode di una serie di poteri e facoltà in relazione ad un determinato bene. Nella prospettiva del bilanciamento può allora comprendersi che la tutela accordata a questa situazione giuridica è potenzialmente illimitata fintanto che il suo concreto esercizio rimanga conforme al diritto oggettivo ovvero alla funzione obiettiva per il quale il potere stesso è attribuito. La conformità alle regole è, tuttavia, condizione necessaria, ma non sufficiente perché l'ordinamento ritenga meritevole di tutela l'esercizio del diritto. A seguito dell'attribuzione, in via generale ed astratta, di un diritto soggettivo, il relativo esercizio può infatti considerarsi giuridicamente non tutelabile in relazione allo scopo concretamente perseguito e alla sua difformità rispetto alla funzione obiettiva della norma⁴⁵, ognuno dei quali deve esaminarsi in rapporto alla figura dell'abuso del diritto che è comportamento formalmente consentito, ma non tollerato dall'ordinamento⁴⁶. Il diritto soggettivo è attribuito per uno o più scopi determinati, per soddisfare uno o più interessi⁴⁷ ritenuti meritevoli di

esigenze meritevoli di tutela in una società democratica. “Al contrario, l'applicazione dell'art. 17 CEDU porta ad escludere totalmente che determinate affermazioni costituiscano una manifestazione della libertà di espressione, in quanto ad essa si ricorre solo strumentalmente”. Così CAROLI P., *La Corte europea in tema di offese pubbliche contro gli ebrei* (nota a Corte EDU, Sez. V, sent. 20.10.2015, ric. 25239/13 DIEUDONNE M'BALA M'BALA c. Francia), in *Dir. pen. cont.*, 21 dicembre 2015. Per l'approfondimento si rinvia a OTHEIMER M., *Art. 10* (trad. it. MARTINELLI E.), pag. 397 ss., e TERRASI A., *Art. 17*, pag. 570, entrambi in BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea, cit.*, nonché a GIANFREDI A., *Diritto penale e religione tra modelli nazionali e giurisprudenza di Strasburgo (Italia, Regno Unito e Francia)*, Milano, 2012, pag. 278, per cui la scelta di trattare le controversie in materia di odio ai sensi dell'art. 10, comma 2, o dell'art. 17 CEDU non è di poco conto, perché da essa dipende la possibilità o meno di inquadrare le espressioni che incitano all'odio o alla discriminazione nell'alveo della libertà di pensiero, tenuto conto che le opinioni negazioniste o revisioniste non possono essere considerate manifestazione del pensiero ai sensi dell'art. 10, ma esempi di abuso del diritto ex art. 17.

⁴⁵ Riflettere sulla funzione della norma impone di considerare la “corrispondenza tra il potere di autonomia conferito al soggetto e l'atto di esercizio di questo potere. Questo legame è obiettivo; è più visibile nell'autonomia cosiddetta funzionale i cui poteri richiedono di essere positivamente esercitati in funzione della cura di interessi determinati [...]. Il non esercizio o l'esercizio secondo criteri diversi da quelli imposti dalla natura della funzione può considerarsi abuso in ordine a quel potere”. Così ROMANO S., *Abuso del diritto, cit.*, pag. 167. Emblematica, da ultimo, la posizione delle Sezioni Unite con riferimento all'accesso ai sistemi informatici per ragioni diverse da quelle per le quali l'agente dispone di autorizzazione. In particolare, a fronte della questione “se integri il delitto previsto dall'art. 615-ter, secondo comma, n. 1, c.p. la condotta del pubblico ufficiale o dell'incaricato di un pubblico servizio che, pur essendo abilitato e pur non violando le prescrizioni formali impartite dal titolare di un sistema informatico o telematico protetto per delimitarne l'accesso (nella specie, Registro delle notizie di reato: RE.GE.), acceda o si mantenga nel sistema per ragioni ontologicamente estranee e comunque diverse rispetto a quelle per le quali, soltanto, la facoltà di accesso gli è attribuita”, le Sezioni Unite hanno stabilito che “è abusivo l'accesso a sistemi informatici per ragioni diverse da quelle per le quali l'agente dispone di autorizzazione”. Così Cass. pen., Sez. Unite, 18.05.2018, informazione provvisoria in *Dir. pen. cont.*, 22 maggio 2017.

⁴⁶ Secondo GENTILI A., *L'abuso del diritto come argomento, cit.*, pag. 149, “è chiamato abuso, e non uso, in quanto ritenuto illegittimo. Illegittimo però tutto considerato. Perché a prima vista non è che un uso formalmente legittimo, ché se non lo fosse non lo chiameremmo abuso ma illecito. E invece diciamo “abuso” perché impliciamo che formalmente, secondo lo stretto diritto, sarebbe legittimo, ma sostanzialmente, secondo il vero diritto, sia invece illegittimo”.

⁴⁷ Per tale teoria dell'interesse “l'attribuzione del diritto soggettivo è giustificata dal soddisfacimento di un interesse, ne segue che l'abuso del diritto, come abitualmente configurato, si mostra in veste di importante

tutela al punto da integrare una scriminante idonea ad elidere l'antigiuridicità di un fatto tipico ai sensi dell'art. 51 c.p.

Se il diritto soggettivo è però esercitato perseguendo finalità diverse o finanche collidenti con le ragioni della sua attribuzione, il suo esercizio si accompagna a concomitanti "circostanze dequalificanti"⁴⁸ che determinano, nel bilanciamento in concreto, l'inidoneità ad escludere l'antigiuridicità del fatto, che è effetto ben diverso rispetto all'integrazione (vietata) del tipo legale.

4.3. Diritto penale e normativa dell'Unione europea. Le libertà fondamentali di circolazione quali diritto scriminante.

Nell'escludere l'antigiuridicità, le cause di giustificazione rendono il fatto conforme all'ordinamento svolgendo così una duplice funzione, quella di liceità finora considerata ed una funzione di collegamento tra il diritto penale e le norme dell'intero ordinamento giuridico "ovunque situate o situabili"⁴⁹. Rispetto al carattere statico della prima, la seconda funzione si distingue per dinamismo e sensibilità riconosciuta allo sviluppo della società dei diritti che ha trasformato il diritto penale da una visione criminocentrica ad una "concezione integrata del penale nell'ordinamento"⁵⁰. Se quest'ultima funzione è pienamente comprensibile guardando la causa di giustificazione dell'esercizio di un diritto di cui all'art. 51 c.p., resta ancora da individuare la norma sul diritto scriminante e, ancor prima, in quale ordinamento questa possa rinvenirsi. Per sciogliere il quesito appare preliminarmente necessaria una sintetica descrizione del rapporto tra il diritto penale e l'ordinamento dell'Unione europea⁵¹.

strumento capace di far emergere un conflitto tra ragioni dell'attribuzione (interesse da soddisfare) e modalità di esercizio del diritto". Così VELLUZZI V., *Interpretazione e tributi*, cit., pag. 282, nota 57.

⁴⁸ Si veda BARCELLONA M., *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teleologicamente orientata del traffico giuridico*, cit., pag. 472.

⁴⁹ In senso conforme MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, pag. 1232.

⁵⁰ Così DONINI M., *Antigiuridicità e giustificazione oggi. Una "nuova" dogmatica, o solo una critica, per il diritto penale moderno?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2009, pag. 1655, per il quale "l'espansione del diritto penale e l'evoluzione della società civile offrono oggi, in senso contrario alla visione criminocentrica, l'angolo visuale di un diritto penale molto più urbanizzato e "normale", nonostante un'innegabile diversità penalistica che permane. Il diritto penale non solo è una parte del sistema, ma ripete dagli altri diritti elementi decisivi della sua identità. Esso non si colloca in una posizione "a se stante" fin dall'inizio del suo nascere (il fatto tipico, appunto), con un mero e successivo "raccordo" col sistema (il vecchio capitolo dell'antigiuridicità, appunto): esso nasce fin da principio sulle fondamenta dell'intero ordinamento. [...]. Chiamo quest'ultima la concezione integrata del penale nell'ordinamento".

⁵¹ Per l'approfondimento si rinvia a GRASSO G., *La Costituzione per l'Europa e la formazione di un diritto penale dell'Unione europea*, in DOLCINI E.-PALIERO C.E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, I, Milano, 2006, pag. 375; ID, *Il Trattato di Lisbona e le nuove competenze penali dell'Unione*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, cit., pag. 2326, nonché BERNARDI A., *L'europeizzazione del diritto e della scienza penale*, Torino, 2004; GRASSO G.-PICOTTI L.-SICURELLA R. (a cura di), *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011; PEDRAZZI C., *L'influenza della*

Fino all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il primo dicembre 2009, il diritto penale non rientrava nelle competenze comunitarie, ma in quello di ciascuno Stato membro come manifestazione irriducibile della propria sovranità. L'espressione diritto penale europeo non definiva, pertanto, norme penali emanate dalla Comunità europea ed affiancate alle norme nazionali, ma indicava, piuttosto, la crescente produzione scientifica volta ad approfondire le implicazioni nel rapporto tra il diritto comunitario e la legge penale nazionale, alla luce della riconosciuta supremazia del primo sulla seconda⁵². I gradualisti mutamenti istituzionali e l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia hanno tuttavia mutato gli equilibri di tale rapporto erodendo progressivamente l'idea tradizionale di un diritto penale impermeabile al processo di integrazione europea⁵³. L'incidenza della normativa dell'Unione europea sull'ordinamento penale nazionale fu originariamente descritta in termini di effetti riflessi⁵⁴, intendendosi per riflessi "quelle interferenze non direttamente prese di mira dal legislatore comunitario, ma che si producono in seguito alla normale penetrazione delle disposizioni comunitarie negli ordinamenti degli Stati membri"⁵⁵ informati al principio della preminenza ed all'obbligo di interpretazione conforme. In forza di questi ultimi, gli effetti prodotti seguono due opposte direzioni, restringendo o ampliando l'area del penalmente rilevante fermo restando, in quest'ultimo caso, l'insuperabile rispetto

produzione giuridica della CEE, in CAPPELLETTI M.-PIZZORUSSO A. (a cura di), *L'influenza del diritto europeo sul diritto italiano*, Milano, 1982, pag. 611 ss.; PICOTTI L., *Diritto penale comunitario e Costituzione europea*, in CANESTRARI S.-FOFFANI L. (a cura di), *Il diritto penale nella prospettiva europea. Quali politiche criminali per quale Europa*, Milano, 2005, pag. 373 ss.; SOTIS C., *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007.

⁵² È stato osservato che "la storia del rapporto tra diritto penale ed integrazione europea è segnata dalle contraddizioni. Il diritto penale europeo è caratterizzato, infatti, dall'incontro tra il principio di prevalenza del diritto comunitario e quello di riserva di legge del diritto penale, che determina un universo giuridico paradossale, composto per un verso da norme - quelle comunitarie - prevalenti, ma incompetenti e per altro verso da altre norme - quelle penali nazionali - competenti in via esclusiva, ma subordinate alle prime". Così SOTIS C., *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'Unione europea*, in *Cass. pen.*, 3/2010 pag. 1147.

⁵³ In questi termini SICURELLA R., *Diritto penale e competenze dell'Unione europea; linee guida di un sistema integrato di tutela dei beni giuridici soprannazionali e dei beni giuridici di interesse comune*, Milano, 2005, pag. 2.

⁵⁴ Si veda GRASSO G., *Diritto penale dell'economia, normativa comunitaria e coordinamento delle disposizioni sanzionatorie nazionali*, in *Riv. dir. int. priv. e proc.*, 1987, pag. 227 ss.

⁵⁵ "Il carattere riflesso di tali effetti è da porre in relazione alla circostanza che essi non costituiscono l'obiettivo dell'intervento delle previsioni o dei principi sovranazionali, ma si realizzano per l'ordinario operare dei meccanismi giuridici che sovrintendono ai rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento degli Stati membri". Così GRASSO G., *Introduzione. Diritto penale ed integrazione europea*, in GRASSO G.-SICURELLA R. (a cura di), *Lezioni di diritto penale europeo*, Milano, 2007, pag. 7.

del principio di legalità⁵⁶ inteso nell'accezione costituzionale quale limite all'espansione del diritto penale al di fuori della riserva di legge⁵⁷.

Tra le interferenze determinanti una riduzione della punibilità si segnalano le distinte ipotesi di incompatibilità della disciplina penale interna con la normativa comunitaria, quelle incidenti su alcuni elementi della fattispecie e, infine, per quanto di nostro interesse, quelle che riconoscono diritti idonei ad integrare la causa di giustificazione dell'art. 51 c.p.

Quanto alla prima ipotesi, relativa all'incompatibilità della norma nazionale, nella sentenza 02.02.1977, causa 50/76 (AMSTERDAM BULB), per la Corte di giustizia "dal punto di vista del diritto comunitario, la sorte della disposizione penale interna dipende da quella delle disposizioni il cui rispetto essa è intesa a garantire. In altre parole, la disposizione

⁵⁶ È stato in merito rilevato che se "nelle ipotesi più frequenti l'intervento della normativa comunitaria si traduce nell'esclusione dell'applicazione di talune fattispecie incriminatrici nazionali; questa verità non deve però far trascurare l'esigenza di valutare con particolare attenzione il problema inverso: se e in quale misura il diritto comunitario possa intervenire a fondare un'incriminazione o ad estendere l'area di applicazione di fattispecie penali esistenti". IBIDEM, *Introduzione, cit.*, pag. 11. Sul tema, nella sentenza Cass. pen., Sez. III, 24.10.2007, n. 39345, in *Riv. pen.*, 7-8/2008, pag. 834, la Suprema Corte affrontò "la questione della possibilità e dei limiti dell'influenza del diritto comunitario sul diritto penale degli Stati nazionali, in relazione alla quale non si è mai dubitato della immediata efficacia *in bonam partem* del diritto comunitario, con la conseguente disapplicazione, totale o parziale, delle norme penali interne eventualmente incompatibili. Diversa è la problematica dell'influenza *in malam partem* - che deve misurarsi con il principio di legalità, con la teoria delle fonti e con la lettura costituzionalmente orientata dell'art. 5 c.p. - allorché il significato di una norma penale dipende dalla sua integrazione con altre norme, ed in proposito deve distinguersi il caso in cui l'eterointegrazione incide soltanto sulla definizione del fatto, dai casi nei quali incida sullo stesso precetto", influenza esclusa dalle Sezioni Unite nelle sentenze 25.06.2009, n. 394, in *Dir. pen. proc.*, 4/2010, pag. 433, con nota di MAIELLO V., *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato*, e 19.01.2012, n. 22225, in *Dir. pen. proc.*, 11/2012, pag. 1352, con nota di FERRO V., *La responsabilità dell'acquirente finale di un prodotto "contraffatto"*. In seguito alla sentenza Taricco della Corte di giustizia, la letteratura sul tema è vastissima. Per l'approfondimento si rinvia a MANACORDA S., *Le garanzie penalistiche nei rapporti con il diritto dell'Unione e il problematico ricorso al rinvio pregiudiziale: una lettura contestualizzata del caso Taricco*, pag. 188, nonché GAMBARDELLA M., *Il caso Taricco: obblighi di disapplicazione in malam partem e compatibilità con i principi costituzionali della riserva di legge e di irretroattività*, pag. 379, entrambi in BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti, cit.*

⁵⁷ Conformemente all'orientamento della Corte di giustizia. In particolare, si veda la sentenza 03.05.2005, cause riunite 381/02, 391/02 e 403/02 (BERLUSCONI) sulla compatibilità con la direttiva 68/151/CEE del 9 marzo 1968 (prima direttiva in materia societaria) con i reati di false comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c. come riformati dal D.Lgs. 11.04.2002, n. 61. Nel premettere che qualora "i giudici del rinvio dovessero giungere alla conclusione che i nuovi artt. 2621 e 2622 c.c. non soddisfano l'obbligo del diritto comunitario relativo all'adeguatezza delle sanzioni, ne deriverebbe che gli stessi giudici del rinvio sarebbero tenuti a disapplicare, di loro iniziativa, i detti nuovi articoli, senza che ne debbano chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale", la Corte precisò tuttavia che qualora "una direttiva viene invocata nei confronti di un soggetto dalle autorità di uno Stato membro nell'ambito di procedimenti penali [essa] non può avere come effetto, di per sé e indipendentemente da una legge interna di uno Stato membro adottata per la sua attuazione, di determinare o aggravare la responsabilità penale di coloro che agiscono in violazione delle dette disposizioni [Nel caso di specie] se i nuovi artt. 2621 e 2622 c.c. dovessero essere disapplicati a causa della loro incompatibilità con il detto art. 6 della prima direttiva sul diritto societario, ne potrebbe derivare l'applicazione di una sanzione penale manifestamente più pesante, come quella prevista dall'originario art. 2621, durante la cui vigenza sono stati commessi i fatti all'origine delle azioni penali avviate nelle cause principali. Una tale conseguenza contrasterebbe con i limiti derivanti dalla natura stessa di qualsiasi direttiva, che vietano che una direttiva possa avere il risultato di determinare o di aggravare la responsabilità penale degli imputati". Sul tema si rinvia ad INSOLERA G.-MANES V., *La sentenza della Corte di giustizia sul "falso in bilancio": un epilogo deludente?*, in *Cass. pen.*, 9/2005, pag. 2764 ss.; MUSCO E., *L'illusione penalistica*, Milano, 2004, pag. 23, nonché a PECORELLA C., *Corte costituzionale e falso in bilancio: un inspiegabile ritorno al punto di partenza* (nota a Corte cost., ord. 24.02.2006, n. 7), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2006, pag. 302.

penale è compatibile con il diritto comunitario qualora la norma primaria cui è collegata sia essa stessa compatibile con tale diritto”.

Inoltre, con riferimento alle direttive c.d. *self executing*, nella successiva sentenza 05.04.1979, causa 148/78 (RATTI)⁵⁸ la medesima Corte stabilì che “il giudice nazionale cui il singolo amministrato che si sia conformato alle disposizioni di una direttiva chieda di disapplicare una norma interna incompatibile con detta direttiva non recepita nell’ordinamento interno dello Stato inadempiente deve accogliere tale richiesta, se l’obbligo di cui trattasi è incondizionato e sufficientemente preciso [...] dopo la scadenza del termine stabilito per l’attuazione di una direttiva, gli Stati membri non possono applicare la propria normativa nazionale non ancora adeguata a quest’ultima - neppure se vengano contemplate sanzioni penali - a chi si sia conformato alle disposizioni della direttiva stessa”.

Quanto alla seconda ipotesi, relativa alle interferenze sugli elementi del fatto tipico⁵⁹, nella sentenza 04.06.1992, cause riunite 13/91 e 113/91 (DEBUS), investita in via pregiudiziale⁶⁰, la Corte di giustizia affermò che “nel caso di prodotti importati da un altro Stato membro, ove sono legittimamente fabbricati e messi in commercio, si deve riconoscere che l’applicazione di una normativa nazionale come quella sulla quale vertono le cause principali ostacola il commercio intracomunitario e costituisce per questo motivo, in linea di massima, una misura d’effetto equivalente ad una restrizione quantitativa” ammessa soltanto se “giustificata da motivi di tutela della salute delle persone in base all’art. 36 del Trattato. [Premesso che] i divieti di mettere in vendita prodotti contenenti additivi autorizzati nello Stato membro di produzione, ma vietati nello Stato membro di importazione, devono esser limitati allo stretto necessario per garantire la tutela della sanità pubblica, [rilevando che] la

⁵⁸ La Corte di giustizia fu qui interessata in via pregiudiziale dalla Pretura penale di Milano nell’ambito di un procedimento penale a carico del responsabile di un’impresa produttrice di solventi e vernici, imputato per aver contravenuto a talune disposizioni della legge italiana 5 marzo 1963, n. 245, recante limitazione dell’impiego del benzolo e suoi omologhi nelle attività lavorative. All’epoca dei fatti tale legge avrebbe dovuto esser stata adeguata alla direttiva 73/173/CEE del 4 giugno 1973. Tale adeguamento, che doveva avvenire al più tardi entro l’8 dicembre 1974 ed il cui obbligo non era stato adempiuto dallo Stato italiano, avrebbe determinato l’abrogazione della disposizione legislativa, della cui violazione si faceva carico all’imputato RATTI nella causa principale, e conseguentemente modificato i presupposti per l’irrogazione delle sanzioni penali stabilite dalla legge 245/1963.

⁵⁹ In dottrina si veda RIZ R., *Diritto comunitario e diritto penale*, Padova, 1984, pag. 226 ss., nonché MANACORDA S., *Unione europea e sistema penale: stato della questione e prospettive di sviluppo*, in *Studium juris*, 1997, pag. 955.

⁶⁰ Le questioni erano state sollevate dalle Preture circondariali di Pordenone e di Vigevano nell’ambito di procedimenti penali a carico di Michel DEBUS, legale rappresentante della BRASSERIE FISCHER S.A., imputato del reato di cui all’art. 27, primo comma, della legge 16 agosto 1962, n. 1354 recante la disciplina igienica della produzione e del commercio della birra. Ai sensi dell’art. 4, secondo comma, legge 1354/1962 “è tollerata la presenza di anidride solforosa nella quantità massima di 20 milligrammi per litro” di birra, ed il successivo art. 19 impone il medesimo limite anche alla birra importata. La BRASSERIE FISCHER S.A. produceva una birra speciale contenente anidride solforosa in ragione di 36,8 milligrammi per litro, il che è conforme alla normativa francese in materia. Tale birra è stata importata in Italia ove è venduta come “bevanda alcolica a base di birra”: da qui è sorta l’imputazione per il citato art. 27, primo comma, che incrimina la vendita o messa in commercio di birra “non rispondente in tutto o in parte ai requisiti prescritti”.

necessità di tale divieto per la protezione della salute non era stata dimostrata, [la Corte concluse che] gli artt. 30 e 36 del Trattato CEE ostano ad una normativa nazionale che vieti, in modo generale ed assoluto, la messa in commercio di birre importate da un altro Stato membro, nel quale sono state legalmente poste in commercio, se contengono un quantitativo di anidride solforosa superiore a 20 mg per litro” come fissato dall’art. 4, secondo comma, della legge 1354/1962. Da qui, l’obbligo per il giudice nazionale di disapplicare *in bonam partem* la normativa interna contrastante con il diritto comunitario e, conseguentemente, l’insussistenza del fatto costituente reato ai sensi del successivo art. 27, primo comma.

Un ulteriore esempio proviene dalla sentenza 03.02.1976, causa 59/75 (MANGHERA) in cui la medesima Corte osservò che “il diritto esclusivo d’importazione di prodotti lavorati spettante al monopolio costituisce nei confronti degli esportatori comunitari una discriminazione vietata dall’art. 37, n. 1 del Trattato [il quale] intende garantire il rispetto del principio fondamentale della libera circolazione delle merci in tutto il mercato comune, in particolare mediante l’abolizione delle restrizioni quantitative e delle misure d’effetto equivalente negli scambi fra gli Stati membri. [Tale] obiettivo non sarebbe raggiunto se non si garantisse in uno Stato membro in cui esista un monopolio commerciale la libera circolazione, in provenienza da altri Stati membri, di merci simili a quelle per cui vige il monopolio”. Nel decidere la questione la Corte concluse che “ogni monopolio nazionale a carattere commerciale avrebbe dovuto essere riordinato in modo tale da abolire il diritto esclusivo di importazione dagli altri Stati membri”⁶¹: ancor prima che sul piano dell’antigiuridicità, elisa dall’esercizio di una libertà fondamentale, la normativa comunitaria intervenne in questo caso sull’eliminazione del monopolio quale elemento costitutivo del fatto imputato⁶².

Un ultimo esempio, rilevante sempre sul piano della tipicità, è offerto dalla sentenza 08.11.2007, causa 20/05 (SCHWIBBERT) ⁶³. Avuto riguardo all’obbligo di applicazione del contrassegno SIAE, la cui osservanza è assistita da sanzione penale⁶⁴, nell’occasione la Corte di giustizia affermò che “tale contrassegno costituisce una specificazione tecnica ai sensi

⁶¹ In senso conforme, sentenza 21.03.1972, causa 82/71 (SOCIETÀ AGRICOLA INDUSTRIA LATTE).

⁶² La vicenda riguardava il procedimento penale a carico di un’imputata del reato di contrabbando di tabacchi ai sensi del combinato disposto degli artt. 66, n. 5 della legge 17 luglio 1942, n. 907, sul monopolio dei sali e dei tabacchi, e 1 della legge 3 gennaio 1951, n. 27, per “fatti commessi posteriormente alla caducazione, in forza dell’art. 37 del trattato CEE, dei diritti di esclusiva inerenti al monopolio”.

⁶³ La domanda di pronuncia pregiudiziale da parte del Tribunale di Forlì era incentrata sull’interpretazione degli artt. 3, 23 e 27 del Trattato nonché delle direttive: 98/34/CE del 22 giugno 1998, che prevede una procedura d’informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche e delle regole relative ai servizi della società dell’informazione; 92/100/CEE del 19 novembre 1992, concernente il diritto di noleggio, il diritto di prestito e taluni diritti connessi al diritto di autore in materia di proprietà intellettuale; 2001/29/CE del 22 maggio 2001, sull’armonizzazione di taluni aspetti del diritto d’autore e dei diritti connessi nella società dell’informazione.

⁶⁴ Si veda l’art. 171-*bis* della legge 633/1941.

dell'art. 1, punto 3, della direttiva 98/34/CE" soggetta all'obbligo di comunicazione in capo agli Stati membri: "se tale obbligo non è stato rispettato, la regola tecnica non può essere opposta ai singoli". In applicazione di tale principio, la Suprema Corte stabilì in seguito che "il giudice nazionale deve disapplicare - fino al momento in cui sarà perfezionata la procedura di notifica - la regola interna che impone l'obbligo di apporre sui supporti il marchio SIAE in vista della loro commercializzazione. In tale modo, viene vanificata la rilevanza penale di tutte le fattispecie di reato che includono come elemento costitutivo della condotta tipica il contrassegno SIAE con inevitabile influenza anche sulle disposizioni che regolano la misura patrimoniale della confisca"⁶⁵.

La terza ipotesi, relativa al riconoscimento di diritti idonei ad integrare la scriminante dell'art. 51 c.p., spiega l'influenza della normativa dell'Unione europea in maniera diversa rispetto all'accennato principio della supremazia e rappresenta una concreta applicazione dell'accennata "concezione integrata del penale nell'ordinamento"⁶⁶. La causa di giustificazione è in questo caso integrata dalle libertà fondamentali di circolazione di merci, persone, servizi e capitali, riconosciute fin dalle origini dell'esperienza comunitaria⁶⁷ e garantite dalla preminenza delle disposizioni del Trattato che non consentono agli Stati membri di adottare provvedimenti restrittivi che non siano giustificati da esigenze imperative

⁶⁵ Nell'occasione la Corte ritenne più "corretta la formula perché il fatto non sussiste perché la disapplicazione, incidendo sull'efficacia della norma, produce i suoi effetti in tutti i settori dell'ordinamento e quindi esclude qualsiasi rilevanza anche extrapenale al fatto mentre la formula "perché il fatto non è previsto dalla legge come reato" non pregiudica l'eventuale rilevanza extrapenale del fatto e, quindi, non è perfettamente aderente alla fattispecie disapplicativa che esclude qualsiasi rilevanza al fatto". Così Cass. pen., sez. III, sent., 12.02.2008, n. 13810, in *Dir. internet*, 6/2008, pag. 583, con nota di TERRACINA D., *La storia infinita del bollino SIAE*.

⁶⁶ Così DONINI M., *Antigiuridicità e giustificazione oggi*, cit., pag. 1655.

⁶⁷ Il 25 marzo 1957 Francia, Germania occidentale, Italia, Paesi Bassi, Belgio e Lussemburgo siglarono a Roma i Trattati istitutivi della Comunità europea dell'energia atomica (EURATOM) e della Comunità economica europea (CEE) entrati in vigore il primo gennaio 1958. Ai sensi dell'art. 2 del Trattato CEE "la Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano". In forza del successivo art. 3, per la realizzazione del mercato comune venne istituita un'unione doganale, furono eliminati gli ostacoli alla libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali, creato "un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata", instaurate politiche comuni e previsto, infine, "il ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune" basato sulla libera circolazione delle persone, dei servizi, delle merci e dei capitali: nasceva così uno spazio economico unitario finalizzato alla libera concorrenza tra le imprese. Lo strumento per realizzare il mercato interno fu l'Atto unico europeo (AUE) siglato a Lussemburgo il 17 febbraio 1986 da Belgio, Danimarca, Francia, Germania occidentale, Grecia, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna e Regno Unito. Mediante delle importanti modifiche ai precedenti Trattati, l'AUE rilanciò il processo di costruzione europea prevedendo all'art. 13 la realizzazione, entro il 31 dicembre 1992, del mercato interno quale "spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del presente Trattato". Per l'approfondimento si veda POCAR F., *Mercato interno ed Atto Unico Europeo*, in VALENTI A.M. (a cura di), *Integrazione europea e promozione dei diritti umani*, vol. I, Perugia, 1997, pag. 59 ss., nonché, più in generale per l'evoluzione istituzionale, ADAM R.-TIZZANO A., *Manuale di Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2014; TESAURIO G., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012.

connesse all'interesse generale ed adottate in presenza delle quattro condizioni individuate dalla Corte di giustizia nella sentenza 30.11.1995, causa 55/94 (GEBHARD): le misure che possono legittimamente ostacolare o scoraggiare l'esercizio delle accennate libertà fondamentali devono infatti "applicarsi in modo non discriminatorio, essere giustificati da motivi imperiosi di interesse pubblico, idonei a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento"⁶⁸.

Conformemente all'operare delle scriminanti - che non incidono sul tipo, ma ne escludono l'antigiuridicità con effetti riduttivi dell'area di rilevanza penale - l'esercizio del diritto "paralizzerà l'applicazione delle fattispecie penali con esso in conflitto [le quali] non saranno cadute, ma continueranno ad applicarsi in quelle ipotesi non scriminate dall'esercizio delle libertà introdotte dalla normativa comunitaria"⁶⁹.

Ulteriori esempi di una simile influenza del diritto europeo sui sistemi penali si trovano nelle sentenze della Corte di giustizia:

- 22.11.1983, causa 271/82 (AUER)⁷⁰ con la quale, tenuto conto che ai sensi dell'art. 2, n. 1 della direttiva 78/1026/CEE "ogni Stato membro riconosce i diplomi, i certificati e gli

⁶⁸ Nell'occasione, la Corte di giustizia fu investita dal Consiglio nazionale forense sulla interpretazione della direttiva 77/249/CEE del 22 marzo 1977, intesa a facilitare l'esercizio effettivo della libera prestazione di servizi da parte degli avvocati, nell'ambito di un procedimento disciplinare aperto dal Consiglio dell'Ordine di Milano nei confronti di Reinhard GEBHARD al quale era stato addebitato di essere venuto meno agli obblighi che gli incombono ai sensi della legge 9 febbraio 1982, n. 31, relativa alla libera prestazione di servizi da parte degli avvocati cittadini degli Stati membri delle Comunità europee, esercitando in Italia un'attività professionale a carattere permanente ed utilizzando il titolo di avvocato. In particolare, per "il Consiglio dell'Ordine di Milano un soggetto può considerarsi, ai sensi del Trattato, come stabilito in uno Stato membro, in questo caso l'Italia, solo se fa parte dell'ordine professionale di questo Stato o, almeno, svolge la propria attività in collaborazione o in associazione con soggetti che vi appartengono". In esito al procedimento penale il Consiglio dell'Ordine di Milano inflisse al signor GEBHARD la sanzione della sospensione dall'esercizio dell'attività professionale per sei mesi impugnata dal medesimo dinanzi al Consiglio nazionale forense. Nell'occasione, la Corte stabilì che "l'accesso ad alcune attività autonome e il loro esercizio possono essere subordinati al rispetto di determinate disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, giustificate dal pubblico interesse, come le norme in tema di organizzazione, di qualificazione, di deontologia, di controllo e di responsabilità. Tali disposizioni possono prevedere, in particolare, che l'esercizio di un'attività specifica sia riservato, a seconda dei casi, ai soggetti titolari di un diploma, certificato o altro titolo, ai soggetti appartenenti a un ordine professionale o a quelli sottoposti a una determinata disciplina o a un determinato controllo. Esse possono del pari prescrivere le condizioni per l'uso dei titoli professionali, come quello di "avvocato". Allorché l'accesso a un'attività specifica, o l'esercizio di questa, è subordinato, nello Stato membro ospitante, a tali condizioni, il cittadino di un altro Stato membro che intenda esercitare tale attività deve, di regola, soddisfarle. [...] Del pari, gli Stati membri non possono, nell'applicazione delle loro disposizioni nazionali, prescindere dalle cognizioni e dalle qualifiche già acquisite dall'interessato in un altro Stato membro. Di conseguenza, essi hanno l'obbligo di tenere conto dell'equivalenza dei diplomi, e, se del caso, procedere ad un raffronto tra le cognizioni e le qualifiche richieste dalle proprie norme nazionali e quelle dell'interessato".

⁶⁹ Così GRASSO G., *Introduzione. Diritto penale ed integrazione europea*, cit., pag. 11 ss. Sul punto si vedano PEDRAZZI C., *L'influenza della produzione giuridica della CEE*, cit., pag. 622 ss.; LANZI A., *La scriminante dell'art. 51 c.p. e le libertà costituzionali*, cit., pag. 93 ss., nonché VIGANÒ F., *La dimensione internazionale. L'influenza delle norme sovranazionali nel giudizio di "antigiuridicità" del fatto tipico*, in Riv. dir. proc. pen., 3/2009, pag. 1064.

⁷⁰ La questione pregiudiziale fu sollevata dalla Corte d'appello di Colmar nell'ambito del procedimento penale a carico di Vincent Rudolph AUER, imputato d'esercizio illegale della medicina veterinaria in Francia. "L'AUER, originariamente cittadino austriaco, studiava medicina veterinaria a Vienna, a Lione e infine a Parma

altri titoli rilasciati ai cittadini degli altri Stati membri conformemente all'art. 1 della direttiva 78/1027/CEE ed elencati all'art. 3, attribuendo loro, sul proprio territorio, lo stesso effetto dei diplomi, certificati ed altri titoli da esso rilasciati per quanto concerne l'accesso alle attività di veterinario ed il loro esercizio", la Corte ribadì che "il singolo può far valere di fronte al giudice nazionale le disposizioni di una direttiva comunitaria non attuata o attuata in modo incompleto dallo Stato membro interessato"⁷¹;

- 06.11.2003, causa 243/01 (GAMBELLI)⁷²; 06.03.2007, cause riunite 338/04, 359/04 e 360/04 (PLACANICA, PALAZZESE e SORRICCHIO); 16.02.2012, cause riunite 72/10 e 77/10 (COSTA e CIFONE)⁷³ e 28.01.2016, causa 375/14 (LAEZZA)⁷⁴, con le quali la Corte si è

dove otteneva, il primo dicembre 1956, la laurea in medicina veterinaria, l'11 marzo 1957 un certificato d'abilitazione provvisoria all'esercizio della professione di veterinario e, il 2 maggio 1980, il certificato d'abilitazione a questa stessa professione. Nel 1958, si stabiliva in Francia per praticare la sua professione, prima come assistente di veterinari francesi e poi per proprio conto. Divenuto cittadino francese nel 1961, chiedeva più volte di essere autorizzato ad esercitare la medicina e la chirurgia degli animali ai sensi del D.M. 17 novembre 1962, n. 62-1481, a norma del quale, l'autorizzazione può essere concessa ai veterinari di origine straniera che abbiano acquistato la cittadinanza francese e siano in possesso di un diploma di veterinario rilasciato all'estero e riconosciuto equivalente al diploma francese da un'apposita commissione d'esami. Le domande venivano sempre respinte poiché la commissione nel suo caso non ammetteva tale equivalenza e perché la validità della sua laurea era stata riconosciuta "a titolo accademico". Ritenendo il rifiuto ingiustificato, l'AUER apriva uno studio di veterinario dove cominciava ad esercitare la professione. Su denuncia dell'ordine nazionale dei veterinari, più di una volta veniva processato per esercizio abusivo della medicina veterinaria".

⁷¹ "È questo il caso dell'AUER al quale non si può dunque negare il diritto di esercitare in Francia la medicina veterinaria, in forza dei diplomi universitari e dei titoli acquisiti in Italia, a partire dalla data in cui la direttiva in questione avrebbe dovuto essere attuata dalla Repubblica francese". In senso conforme sentenza 15.12.1983, causa 5/83 (RIENKS).

⁷² Costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi il divieto "penalmente sanzionato, nei confronti degli intermediari, quali gli indagati nella causa principale, di agevolare la prestazione di servizi di scommesse su eventi sportivi organizzati da un prestatore, quale la STANLEY, con sede in uno Stato membro diverso da quello in cui i detti intermediari svolgono la propria attività, poiché un tale divieto costituisce una restrizione al diritto del *bookmaker* alla libera prestazione dei servizi, anche se gli intermediari si trovano nello stesso Stato membro dei destinatari dei servizi medesimi" (par. 58).

⁷³ "Gli articoli 43 CE e 49 CE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che vengano applicate sanzioni per l'esercizio di un'attività organizzata di raccolta di scommesse senza concessione o senza autorizzazione di polizia nei confronti di persone legate ad un operatore che era stato escluso da una gara in violazione del diritto dell'Unione, anche dopo la nuova gara destinata a rimediare a tale violazione, qualora quest'ultima gara e la conseguente attribuzione di nuove concessioni non abbiano effettivamente rimediato all'illegittima esclusione" (par. 91).

⁷⁴ A fronte dell'intervento del Governo italiano per cui "la disposizione in questione nel procedimento principale è giustificata, nel quadro dell'obiettivo della lotta contro la criminalità collegata ai giochi, dall'interesse a garantire la continuità dell'attività legale di raccolta di scommesse al fine di arginare lo sviluppo di un'attività illegale parallela", pur ritenendo che "un motivo siffatto è tale da costituire una ragione imperativa d'interesse generale in grado di giustificare una restrizione delle libertà fondamentali quale quella in questione nel procedimento principale" (part. 34), la Corte ha concluso che "gli articoli 49 TFUE e 56 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una disposizione nazionale restrittiva, quale quella in questione nel procedimento principale, la quale impone al concessionario di cedere a titolo non oneroso, all'atto della cessazione dell'attività per scadenza del termine della concessione, l'uso dei beni materiali e immateriali di proprietà che costituiscono la rete di gestione e di raccolta del gioco, qualora detta restrizione ecceda quanto è necessario al conseguimento dell'obiettivo effettivamente perseguito da detta disposizione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare". In senso conforme Cass. pen., Sez. III, 15.09.2016, n. 43955, in *Leggi d'Italia*, per cui "non è configurabile il reato di raccolta di scommesse in assenza di licenza di pubblica sicurezza, da parte del soggetto che operi in Italia per conto di operatore straniero privo di concessione per non aver partecipato alle gare per l'assegnazione, a causa della non conformità del regime concessorio interno agli

pronunciata sulla compatibilità con il diritto comunitario dell'art. 4, comma 4-*bis*⁷⁵, della legge 13 dicembre 1989, n. 401, recante interventi nel settore del giuoco e delle scommesse clandestini e tutela della correttezza nello svolgimento di manifestazioni sportive.

In particolare, esaminando “se le restrizioni di cui trattasi nelle cause principali possano essere ammesse a titolo di misure derogatorie, ovvero se possano essere giustificate da motivi imperativi di interesse generale” nella sentenza PLACANICA, la Corte ha riconosciuto che “le considerazioni di ordine morale, religioso o culturale, nonché le conseguenze moralmente e finanziariamente dannose per l'individuo e la società che sono collegate ai giochi d'azzardo e alle scommesse possono giustificare che le autorità nazionali dispongano di un potere discrezionale sufficiente a determinare le esigenze di tutela del consumatore e dell'ordine sociale” (par. 47). [Tuttavia] anche se gli Stati membri sono liberi di fissare gli obiettivi della loro politica in materia di giochi d'azzardo e, eventualmente, di definire con precisione il livello di protezione perseguito, le restrizioni che essi impongono devono tuttavia soddisfare le condizioni che risultano dalla giurisprudenza della Corte per quanto riguarda la loro proporzionalità”⁷⁶.

I casi finora richiamati descrivono alcuni degli effetti *in bonam partem* del diritto comunitario prodotti in via automatica sugli ordinamenti nazionali, quando non erano (ancora) configurabili obblighi di criminalizzazione. Restando ancora sul tema dell'esercizio delle libertà fondamentali in funzione di conformità all'ordinamento giuridico di un fatto tipico, bisogna adesso affrontare la questione e le conseguenze dei limiti di queste libertà fondamentali, che possono distinguersi in esterni ed interni.

artt.49 e 56 T.F.U.E. nella interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia (sentenza 28.01.2016, causa C-375/14)”.

⁷⁵ A norma del quale, le sanzioni previste dal medesimo articolo 4 “sono applicate a chiunque, privo di concessione, autorizzazione o licenza ai sensi dell'articolo 88 del R.D. 18 giugno 1931, n. 773, svolga in Italia qualsiasi attività organizzata al fine di accettare o raccogliere o comunque favorire l'accettazione o in qualsiasi modo la raccolta, anche per via telefonica o telematica, di scommesse di qualsiasi genere da chiunque accettate in Italia o all'estero”.

⁷⁶ Nel ribadire che “uno Stato membro non può applicare una sanzione penale per il mancato espletamento di una formalità amministrativa allorché l'adempimento di tale formalità viene rifiutato o è reso impossibile dallo Stato membro interessato in violazione del diritto comunitario (par. 69), nella sentenza PLACANICA, *cit.*, la Corte affermò che “gli artt. 43 CE e 49 CE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nelle cause principali, che impone una sanzione penale a soggetti quali gli imputati nelle cause principali per aver esercitato un'attività organizzata di raccolta di scommesse in assenza di concessione o di autorizzazione di polizia richieste dalla normativa nazionale allorché questi soggetti non hanno potuto ottenere le dette concessioni o autorizzazioni a causa del rifiuto di tale Stato membro, in violazione del diritto comunitario, di concederle loro” (part. 71). Per l'approfondimento si rinvia a BENELLI C.-VEDOVA E., *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale*, Milano, 2008, pag. 4 ss.; MANNO M.A., *Giochi, scommesse e responsabilità penale*, Milano, 2008, pag. 221 ss.; PARODI C., *La Corte di giustizia UE dichiara, una volta ancora, incompatibile con il diritto europeo la vigente disciplina italiana in materia di scommesse*, in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2012; PARODI C.-VIGANÒ F., *Una (problematica) sentenza della Cassazione in tema di raccolta abusiva di scommesse e di rapporti tra diritto interno e diritto dell'Unione europea* (nota a Cass. pen., sez. III, 16.05.2012, n. 18767), *ivi*, 25 maggio 2012; SALCUNI G., *L'europeizzazione del diritto penale: problemi e prospettive*, *cit.*, pag. 218 ss.

4.3.1. L'interesse generale quale limite esterno.

Per effetto del principio di preminenza sul diritto interno, l'esercizio delle libertà fondamentali riconosciute dal Trattato consente agli Stati membri di adottare provvedimenti restrittivi in via eccezionale soltanto alla contestuale ricorrenza di determinate condizioni.

Nella progressiva realizzazione del mercato unico il concreto esercizio di tali libertà è stato possibile a partire dall'adozione delle direttive basate sul principio del mutuo riconoscimento e dell'autorizzazione unica, prima fra tutte la direttiva 89/646/CEE del 15.12.1989 (c.d. seconda direttiva bancaria)⁷⁷ che introdusse l'obbligo per gli Stati membri di "vigilare affinché non vi sia alcun ostacolo a che le attività ammesse a beneficiare del riconoscimento reciproco possano essere esercitate allo stesso modo che nello Stato membro di origine, purché non siano incompatibili con le disposizioni legali di interesse generale in vigore nello Stato membro ospitante"⁷⁸. Tale impostazione fu poi confermata dalla consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia la quale stabilì che soltanto regole di interesse generale possono limitare o ostacolare l'esercizio di due libertà fondamentali come la libera prestazione dei servizi e il diritto di stabilimento.

La nozione d'interesse generale è una costruzione elaborata dalla Corte di giustizia inizialmente nel quadro della libera circolazione dei servizi e delle merci per essere in seguito applicata anche al diritto di stabilimento⁷⁹. La Corte non ha tuttavia fornito una definizione generale dell'istituto per preservarne in questo modo la natura evolutiva, valutando caso per caso la possibilità di considerare un provvedimento nazionale conforme al diritto dell'Unione europea in quanto giustificato da un motivo imperioso di pubblico interesse. In particolare, essa ha finora riconosciuto quali motivi imperiosi di interesse generale le seguenti finalità: le regole professionali a tutela del destinatario dei servizi⁸⁰; la tutela dei

⁷⁷ Analogamente le direttive 92/49/CEE del 18.06.1992 (terza direttiva assicurazione non vita) e 92/96/CEE del 10.11.1992 (terza direttiva assicurazione vita), nonché 93/22/CEE del 10.05.1993, relativa ai servizi di investimento nel settore dei valori mobiliari.

⁷⁸ Anche se i considerando di una direttiva rivestono valore giuridico di natura interpretativa, l'obiettivo principale della seconda direttiva bancaria, come previsto dall'art. 18, era consentire agli enti creditizi autorizzati in uno Stato membro di esercitare, nell'insieme dell'Unione, la totalità o parte delle attività bancarie comprese nell'allegato, sia tramite la costituzione di una succursale che in regime di libera prestazione dei servizi, a condizione che tali attività siano coperte dall'autorizzazione. Per l'approfondimento si rinvia a COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione interpretativa sulla libera prestazione dei servizi e interesse generale nella seconda direttiva bancaria* (SEC(97) 1193), del 20.06.1997: www.eur-lex.europa.eu, nonché BARIATTI S.-CRESPI S., *Casi e materiali di diritto internazionale privato comunitario*, Milano, 2009, pag. 813.

⁷⁹ In questi termini COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione interpretativa sulla libera prestazione dei servizi e interesse generale nel settore delle assicurazioni* (2000/C43/03), del 16.02.2005: www.eur-lex.europa.eu.

⁸⁰ Sentenza 18.01.1979, cause 110/78 e 111/78 (VAN WESEMAEL).

lavoratori⁸¹, sicurezza sociale compresa⁸²; la protezione dei consumatori⁸³; la salvaguardia della buona reputazione del settore finanziario nazionale, la correttezza delle transazioni commerciali nonché la tutela di una corretta amministrazione della giustizia⁸⁴, la prevenzione delle frodi e l'ordine sociale⁸⁵; la tutela della proprietà intellettuale⁸⁶; la politica culturale⁸⁷; la salvaguardia della diversità culturale nel settore audiovisivo⁸⁸; la conservazione del patrimonio storico e artistico nazionale⁸⁹; la coerenza fiscale⁹⁰; la sicurezza stradale⁹¹, la protezione dei creditori⁹² e la lotta contro la criminalità collegata ai giochi⁹³.

La legittimità dei provvedimenti nazionali restrittivi delle libertà fondamentali è quindi subordinata al rigoroso riscontro delle ulteriori condizioni fissate dalla Corte di giustizia, a partire dalle sentenze 25.07.1991, causa 76/90 (SÄGER), 31.03.1993, causa 19/92 (KRAUS) e 30.11.1995, causa 55/94 (GEBHARD): tali misure devono riguardare un settore non armonizzato⁹⁴, perseguire un obiettivo di interesse generale che non sia già salvaguardato dalle regole alle quali il prestatore è soggetto nello Stato membro in cui è stabilito, essere

⁸¹ Sentenza 17.12.1981, causa 279/80 (WEBB).

⁸² Sentenza 28.03.1996, causa 272/94 (GUIOT).

⁸³ Sentenza 04.12.1986, causa 205/84 (COMMISSIONE c. GERMANIA).

⁸⁴ Sentenza 10.05.1995, causa 384/93 (ALPINE INVESTEMENTS BV).

⁸⁵ Sentenza 24.03.1994, causa 275/92 (SCHINDLER).

⁸⁶ Sentenza 18.03.1980, causa 62/79 (CODITEL).

⁸⁷ Sentenza 25.07.1991, causa 353/89 (MEDIASET).

⁸⁸ Sentenza 03.02.1993, causa 148/91 (VERONICA OMROEP ORGANISATIE).

⁸⁹ Sentenza 26.02.1991, causa 180/89 (COMMISSIONE c. ITALIA).

⁹⁰ Sentenza 28.02.1992, causa 204/90 (BACHMANN).

⁹¹ Sentenza 05.10.1994, causa 55/93 (VAN SCHAİK).

⁹² Sentenza 12.12.1996, causa 3/95 (REISEBÜRO BROEDE).

⁹³ Sentenza 28.01.2016, causa 375/14 (LAEZZA).

⁹⁴ “Le direttive di armonizzazione definiscono il livello minimo di interesse generale comunitario. Ciò comporta che uno Stato non può, invocando il suo interesse generale, imporre ad un ente creditizio comunitario che opera sul suo territorio nel quadro del mutuo riconoscimento norme più rigorose di quelle previste da tali direttive”. Così COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione sulla libera prestazione dei servizi e interesse generale nella seconda direttiva bancaria*, cit., pag. 21. “Quando queste regole armonizzate sono clausole minime, uno Stato permane libero di imporre, nei confronti dei propri enti creditizi, norme più severe di quelle previste dalle direttive. Infatti la discriminazione all'inverso non è in linea di massima contraria al diritto comunitario: secondo la giurisprudenza costante della Corte, il fatto di trattare i propri cittadini in modo meno favorevole degli altri cittadini comunitari non è contrario al principio di non discriminazione sancito dal diritto comunitario”. In tal senso, Corte di giustizia, sentenza 28.01.1992, causa 332/90 (STEEN). Per l'approfondimento, con specifico riguardo ai rapporti con il diritto penale nazionale, si rinvia a PALAZZO F., *Armonizzazione europea e costituzionalismo penale tra diritto e politica*, in BERNARDI A. (a cura di), *I controllimiti*, cit., pag. 273.

proporzionate⁹⁵ e non discriminatorie⁹⁶. La disposizione nazionale che pretenda di essere conforme ai principi della libera circolazione deve soddisfare tutte le condizioni suddette ed il mancato rispetto di una soltanto di esse costituisce prova della non conformità al diritto comunitario.

L'aver trasferito sul piano dei rapporti tra ordinamenti, europeo e nazionale, la questione della convergenza di norme in conflitto consente, sciogliendo una precedente riserva, di individuare un contrasto tra la Corte di giustizia e la Suprema Corte e di riscontrare come tale concorso sia stato risolto ricorrendo, da una parte, al criterio gerarchico; dall'altra al concreto bilanciamento degli interessi in gioco. Nell'accennata questione sulla compatibilità con il diritto comunitario dell'art. 4, comma 4-*bis*, della legge 401/1989, l'applicazione di questi criteri ha in passato prodotto esiti differenti in ordine alla punibilità del fatto.

Secondo la Corte di giustizia, infatti, costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi il divieto "penalmente sanzionato, nei confronti degli intermediari [...] di agevolare la prestazione di servizi di scommesse su eventi sportivi organizzati da un prestatore [...] con sede in uno Stato membro diverso da quello in cui i detti intermediari svolgono la propria attività, poiché un tale divieto costituisce una restrizione al diritto alla libera prestazione dei servizi, anche se gli intermediari si trovano nello stesso Stato membro dei destinatari dei servizi medesimi"⁹⁷. Per tale ragione, "uno Stato membro non può applicare una sanzione penale per il mancato espletamento di una formalità amministrativa allorché l'adempimento di tale formalità viene rifiutato o è reso impossibile dallo Stato membro interessato in violazione del diritto comunitario"⁹⁸. Questa soluzione del concorso

⁹⁵ Applicando il principio della proporzionalità tra la minaccia all'interesse generale e la risposta, occorre verificare se non si possano trovare mezzi meno restrittivi delle libertà fondamentali. La Corte di giustizia esamina sistematicamente se lo Stato membro non avesse a disposizione misure aventi un effetto meno restrittivo, sentenza 06.06.1996, causa 101/94 (COMMISSIONE c. ITALIA). Nel quadro di tale esame può accadere che, sulla base di un'analisi comparata delle legislazioni degli altri Stati membri la Corte concluda che esistono misure meno restrittive atte a garantire la protezione del consumatore, come rilevato nella sentenza 18.05.1993, causa 129/91 (YVES ROCHER). Tuttavia, nella sentenza 10.05.1995, causa 384/93 (ALPINE INVESTEMENTS BV), la Corte ha precisato che "il fatto che uno Stato membro imponga norme meno severe di quelle imposte da un altro Stato membro non significa che queste ultime non siano proporzionate e perciò incompatibili con il diritto comunitario" (par. 51).

⁹⁶ Con una giurisprudenza costante, da ultimo sentenza 27.06.1996, causa 107/94 (ASSCHER) la Corte ha definito la discriminazione come "l'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero l'applicazione della stessa norma a situazioni diverse" (par. 40). Nonostante la natura discriminatoria, come risulta nella sentenza 04.05.1993, causa 17/92 (FEDERACIÓN DE DISTRIBUIDORES CINEMATOGRAFICOS), la restrizione può tuttavia essere giustificata soltanto da ragioni di ordine pubblico, sicurezza pubblica, sanità pubblica, come previste dall'art. 56 del Trattato, fermo restando il rispetto del principio di proporzionalità.

⁹⁷ Così Corte di giustizia sentenza 06.11.2003, causa 243/01 (GAMBELLI), par. 58.

⁹⁸ Così Corte di giustizia sentenza 06.03.2007, cause riunite 338/04, 359/04 e 360/04 (PLACANICA, PALAZZESE e SORRICCHIO), in cui affermò che "gli artt. 43 CE e 49 CE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nelle cause principali, che impone una sanzione penale a soggetti quali gli imputati nelle cause principali per aver esercitato un'attività organizzata di raccolta di scommesse in assenza di concessione o di autorizzazione di polizia richieste dalla normativa nazionale allorché questi soggetti non hanno potuto ottenere le dette concessioni o autorizzazioni a causa del rifiuto di tale Stato membro, in violazione del diritto comunitario, di concederle loro" (par. 69). In senso conforme

tra fattispecie incriminatrice e norma di liceità, attraverso il criterio gerarchico insito nel principio di supremazia⁹⁹, produce l'effetto dell'irrelevanza penale dell'attività di raccolta di scommesse in assenza della licenza di pubblica sicurezza.

In senso contrario, tuttavia, le Sezioni Unite hanno affermato che le disposizioni dell'art. 4 della legge 401/1989 e in particolare quella di cui al comma 4-*bis*, in riferimento all'art. 88 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, non sono in contrasto con i principi comunitari della libertà di stabilimento e della libera prestazione di servizi in quanto la normativa italiana in materia di gestione delle scommesse e dei concorsi pronostici, anche se caratterizzata da innegabile espansione dell'offerta, persegue finalità di controllo per motivi di ordine pubblico che, come tali, possono giustificare le restrizioni che essa pone ai principi comunitari¹⁰⁰. In questo senso, il verificarsi delle condizioni che consentono ai provvedimenti nazionali di comprimere le libertà fondamentali in presenza di "un motivo imperioso di pubblico interesse" individuano un limite esterno all'esercizio del diritto. Alla soccombenza dell'interesse che queste tutelano, determinata all'esito del bilanciamento in concreto degli interessi contrapposti, segue l'assenza di norme di liceità ed il fatto tipico sarà anche anti-giuridico¹⁰¹.

sentenza 28.01.2016, causa 375/14 (LAEZZA), nonché Cass. pen., Sez. III, 15.09.2016, n. 43955, in *Leggi d'Italia*, per cui "non è configurabile il reato di raccolta di scommesse in assenza di licenza di pubblica sicurezza, da parte del soggetto che operi in Italia per conto di operatore straniero privo di concessione per non aver partecipato alle gare per l'assegnazione, a causa della non conformità del regime concessorio interno agli artt.49 e 56 T.F.U.E. nella interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia (sentenza 28 gennaio 2016, causa C-375/14)".

⁹⁹ Secondo la Corte di giustizia, sentenza 06.03.2007, *cit.*, "anche se, in via di principio, la legislazione penale è riservata alla competenza degli Stati membri, da una costante giurisprudenza risulta che tuttavia il diritto comunitario pone limiti a tale competenza, non potendo, infatti, una tale legislazione limitare le libertà fondamentali garantite dal diritto comunitario" (par. 68).

¹⁰⁰ Così Cass. pen., Sez. unite, sent. 26.04.2004, n. 23271, in *Riv. pen.*, 2005, pag. 221. In senso conforme Sez. III, 08.09.2004, n. 36038, in *Giur. it.*, 6/2005, pag. 1260, con nota di LOMBARDO M., *La normativa italiana sul giuoco e sulle scommesse clandestine e le libertà comunitarie*. In senso conforme Sez. II, sent. 11.03.2016, n. 13706, per cui "qualora il bookmaker estero sia provvisto di concessione, la precedente condotta è ugualmente suscumbibile nel modello legale descritto dalla L. n. 401 del 1989, art. 4, in mancanza del preventivo rilascio della prescritta licenza di pubblica sicurezza richiesta ai sensi dell'art. 88 T.U.L.P.S.", in *Leggi d'Italia*.

¹⁰¹ Fatto salvo l'errore sulla situazione scriminante ai sensi dell'art. 59, quarto comma, c.p., nell'ipotesi in cui l'errore investa una norma extrapenale integratrice di un elemento normativo della fattispecie giustificante. Tale previsione appare per certi aspetti venire incontro alle preoccupazioni di CONSULICH F., *La scriminante sfigurata*, *cit.*, pag. 36, che invita a "riflettere se non sia il caso di valutare se esista (e quali forme abbia) uno statuto di garanzia tipico per le scriminanti (nel caso di specie: l'esercizio del diritto), che ne assicuri un'applicazione prevedibile e certa e fughi le tentazioni di interpretazioni restrittive o abolitrici di un diritto o di una libertà negoziale, con immediati effetti estensivi del penalmente rilevante". Per l'approfondimento si rinvia a FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, *cit.*, pag. 272; DE VERO G., *Le scriminanti putative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1998, pag. 844; PULITANÒ D., *Diritto penale*, Torino, 2013, pag. 381, per il quale "il fatto realizzato nell'erronea supposizione d'una situazione scriminante non può essere imputato a titolo di dolo, benché realizzato volontariamente".

4.3.2. L'abuso della causa di giustificazione quale limite interno.

Se nell'interesse generale è stato individuato un limite esterno all'esercizio del diritto, l'ulteriore limite la cui applicazione preclude l'effetto di conformità tipico delle scriminanti si può rinvenire all'interno delle stesse libertà fondamentali. L'affermazione che lo scopo al quale è diretto il conferimento del diritto determina l'ampiezza della scriminante¹⁰² reintroduce la prospettiva teleologica dell'abuso del diritto che, investendo stavolta l'antigiuridicità, non genera le medesime (insuperabili) riserve sulla sua capacità di modificare il tipo legale.

Sempre nella prospettiva dei rapporti tra normativa dell'Unione europea e diritto penale deve allora individuarsi lo scopo dell'attribuzione delle libertà fondamentali, nella specie quelle della libera prestazione dei servizi e del diritto di stabilimento.

Nella citata comunicazione interpretativa del 2005 sulla libera prestazione dei servizi e l'interesse generale nel settore delle assicurazioni, la Commissione europea prese atto delle "incertezze interpretative [su] concetti fondamentali come la libera prestazione dei servizi"¹⁰³ e delle conseguenti "divergenze che si traducono nell'applicazione da parte delle autorità di vigilanza di misure o sanzioni nei confronti delle imprese di assicurazione [...] ovvero nell'imposizione di obblighi o condizioni per l'esercizio di tale attività [tali] da dissuadere talune imprese di assicurazione dal valersi delle libertà instaurate dal Trattato [ed ostacolare] pertanto la libera circolazione dei servizi". Nella medesima occasione, la Commissione ricordò un principio più volte affermato dalla Corte di giustizia nel riconoscere

¹⁰² Così GAMBERINI A., *Le scriminanti*, in BRICOLA F.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto penale*, II, cit., pag. 501.

¹⁰³ Secondo la Corte di giustizia, le disposizioni dell'art. 49 ss. si applicano in tutti i casi in cui un prestatore di servizi offre tali servizi sul territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui egli è stabilito, quale che sia il luogo in cui sono stabiliti i destinatari di tali servizi. Quando tutti gli elementi pertinenti dell'attività in questione sono limitati entro il territorio di un solo Stato membro, le disposizioni relative alla libera prestazione dei servizi non sono d'applicazione. Così sentenza 02.07.1998, cause riunite 225/95, 226/95 e 227/95 (KAPASAKALIS). Quando un'attività viene esercitata in regime di libera prestazione di servizi in presenza del prestatore nel territorio dello Stato membro della prestazione, la nozione di prestazione di servizi si distingue sostanzialmente da quella di stabilimento in quanto la prima è contraddistinta dal suo carattere temporaneo, mentre la seconda presuppone un'installazione duratura nel paese ospitante. Così sentenze 31.01.1984, cause riunite 286/82 e 26/83 (LUISI e CARBONE); 30.11.1995, causa 55/94 (GEBHARD); 25.07.1991, causa 221/89 (FACTORTAME) nella quale la Corte rilevò come "la nozione di stabilimento di cui agli artt. 52 e seguenti del Trattato implichi l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro" (par. 20). Nella medesima comunicazione, la Commissione evidenziò che la distinzione fra i due istituti trae origine dal Trattato, il cui art. 50, terzo comma, dispone che, nei casi in cui il prestatore di un servizio si sposti in un altro Stato membro, egli può, per l'esecuzione della prestazione, esercitare "a titolo temporaneo" la sua attività nel paese ove la prestazione è fornita. Secondo la Corte di giustizia, il carattere temporaneo della prestazione di servizi va valutato in funzione della durata, della frequenza, della periodicità e della continuità della prestazione. Il carattere temporaneo della prestazione non esclude la possibilità, per il prestatore, di dotarsi nello Stato membro ospitante di una data infrastruttura, nella misura in cui tale infrastruttura è necessaria ai fini dello svolgimento della prestazione stessa, come affermato dalla Corte nelle sentenze 30.11.1995, causa 55/94 (GEBHARD) e 05.06.1997, causa 56/96 (VT4).

“agli Stati membri ospitanti il diritto di adottare disposizioni destinate ad impedire che la libera prestazione di servizi fosse utilizzata in maniera abusiva da un prestatore la cui attività sia rivolta interamente o principalmente verso il suo territorio (vale a dire lo Stato membro ospitante), allo scopo di eludere le regole cui dovrebbe sottostare qualora fosse stabilito sul territorio di tale Stato membro ospitante”¹⁰⁴. Si tratta del fenomeno dell’elusione del diritto nazionale che è stato considerato nel preambolo di alcune direttive adottate per la realizzazione del mercato unico, con particolare riferimento alla disciplina di coordinamento dell’accesso alle attività bancarie, finanziarie ed assicurative¹⁰⁵.

In base a questo generale riconoscimento agli Stati membri di adottare disposizioni per impedire l’abuso delle libertà fondamentali, nella giurisprudenza della Corte di giustizia si affermò la figura dell’abuso del diritto quale principio generale acquisito del diritto dell’Unione europea applicabile anche nei settori diversi da quello fiscale¹⁰⁶: il riferimento principale è alla più volte richiamata sentenza 21.02.2006, causa 255/02 (HALIFAX) ed alle conclusioni dell’Avvocato generale POIARES MADURO.

In questa sentenza, richiamando i propri precedenti¹⁰⁷, la Corte di giustizia affermò il divieto dell’abuso del diritto in base al quale “gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario [in quanto] l’applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti

¹⁰⁴ In una situazione del genere possono infatti essere applicate le norme del capitolo relativo allo stabilimento e non di quello riguardante la prestazione di servizi.

¹⁰⁵ Esso fu per la prima volta considerato nel preambolo della direttiva 89/646/CEE del 15.12.1989 (seconda direttiva bancaria) con le previsioni, da una parte, che “i principi del mutuo riconoscimento e del controllo esercitato dallo Stato membro d’origine esigono che le autorità competenti di ogni Stato membro non concedano o revochino l’autorizzazione qualora elementi come il contenuto del programma delle attività, la localizzazione o le attività effettivamente svolte indichino in modo evidente che l’ente creditizio ha optato per il sistema giuridico di detto Stato membro al fine di sottrarsi alle norme più rigide in vigore nello Stato membro nel cui territorio intende svolgere o svolge la maggior parte delle sue attività; e dall’altra, che per l’applicazione della presente direttiva un ente creditizio si considera situato nello Stato membro in cui si trova la sede statutaria e che gli Stati membri devono esigere che l’amministrazione centrale sia situata nello Stato membro della sede statutaria”. Analoga previsione è contenuta, tra le altre, nelle successive direttive 92/49/CEE del 18.06.1992 (terza direttiva non vita) nel cui preambolo è precisato che “le autorità competenti degli Stati membri devono disporre dei mezzi di controllo necessari ad assicurare l’esercizio ordinato delle attività dell’impresa di assicurazione nell’insieme della Comunità, svolte in regime di libero stabilimento o in regime di libera prestazione dei servizi; che, in particolare, le autorità competenti degli Stati membri devono poter adottare appropriate misure di salvaguardia od imporre sanzioni volte a prevenire irregolarità ed infrazioni eventuali alle disposizioni in materia di controllo delle assicurazioni”.

¹⁰⁶ Un’espressa previsione si è avuta con l’art. 35 della direttiva 2004/58/CE del 29.04.2004, relativa al diritto dei cittadini dell’Unione e dei loro familiari di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, a norma del quale “gli Stati membri possono adottare le misure necessarie per rifiutare, estinguere o revocare un diritto conferito dalla presente direttiva, in caso di abuso di diritto o frode [...]”.

¹⁰⁷ In particolare le sentenze 03.12.1974, causa 33/74 (VAN BINSBERGEN); 11.10.1977, causa 125/76 (CREMER); 07.02.1979, causa 115/78 (KNOORS); 10.01.1985, causa 229/83 (LECLERC); 21.06.1988, causa 39/86 (LAIR); 03.02.1993, causa 148/91 (VERONICA); 03.03.1993, causa 8/92 (GENERAL MILK PRODUCTS); 05.10.1994, causa 23/93 (TV 10); 02.05.1996, causa 206/94 (PALETTA); 12.05.1998, causa 367/96 (KEFALAS); 09.03.1999, causa 212/97 (CENTROS); 23.03.2000, causa 373/97 (DIAMANTIS); 14.12.2000, causa 110/99 (EMSLAND-STÄRKE); 19.10.2004, causa 200/02 (MAN LAVETTE CHEN); 03.03.2005, causa 32/03 (FINI).

abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario"¹⁰⁸. Quanto alle conclusioni dell'Avvocato generale, facendo proprie quelle formulate dall'Avvocato generale TIZZANO nella causa 367/96 (KEFALAS), POIARES MADURO fece rilevare che "ogni ordinamento che aspiri ad un minimo di completezza deve contenere delle misure, per così dire, di autotutela, al fine di evitare che i diritti da esso attribuiti siano esercitati in maniera abusiva, eccessiva o distorta. Una tale esigenza non è affatto estranea all'ordinamento comunitario [e] neanche il sistema comune dell'IVA è immune dal rischio, inerente a ogni sistema giuridico, che siano esercitate azioni formalmente conformi a una disposizione di legge, ma che costituiscono un abuso delle possibilità dischiuse dalla stessa, in contrasto con i suoi scopi ed i suoi obiettivi" (par. 73).

In estrema sintesi, l'abuso del diritto deve considerarsi un principio generale, applicabile pertanto anche al di fuori della materia fiscale¹⁰⁹, fondato su un'interpretazione teleologica che, come limite interno, riduce il diritto allorché sia esercitato con finalità diverse (se non contrarie) a quelle della sua attribuzione¹¹⁰. Una simile conclusione è confortata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, raccolta nella comunicazione della Commissione

¹⁰⁸ Decidendo la questione pregiudiziale, la Corte stabilì che "nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni" (par. 74). Inoltre, "deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale [perché] il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali" (par.75).

¹⁰⁹ Nella sentenza 05.07.2007, causa 321/05 (KOFOED), la Corte di giustizia precisò che "l'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434/CEE [sul regime fiscale applicabile alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti di attivo ed agli scambi di azioni] riflette il principio generale di diritto comunitario secondo il quale l'abuso del diritto è vietato. I singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme di diritto comunitario. L'applicazione di queste ultime non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto" (par. 38). Per l'approfondimento, in generale, si rinvia ad ALPA G., *Il divieto dell'abuso del diritto in ambito comunitario e suoi riflessi negli ordinamenti degli Stati membri*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, cit., pag. 413.

¹¹⁰ Nella sentenza HALIFAX la Corte richiama il precedente della sentenza 21.07.2005, causa 515/03 (EICHSFELDER SCHLACHTBETRIEB), in cui aveva affermato che "la prova di una pratica illecita richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto e, dall'altra, emerga un elemento soggettivo, consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento" (par. 39). In definitiva, il comportamento abusivo "deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale" (par. 86), dimostrando in questo modo l'esclusiva centralità dell'elemento oggettivo ai fini dell'accertamento di una pratica abusiva. In senso conforme LOSURDO F., *Il divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, pag. 143, il quale segnala come tale posizione si sia consolidata nelle successive sentenze: 06.04.2006, causa 456/04 (AGIP PETROLI S.P.A.); 05.07.2007, causa 321/05 (KOFOED); 21.02.2008, causa 425/06 (PART SERVICE S.R.L.), 03.11.2009, causa 2/08 (FALLIMENTO OLIMPICLUB S.R.L.).

europea sull'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta¹¹¹: “un operatore il quale si trovi in una situazione coperta dalla normativa comunitaria può perdere i suoi diritti ai sensi di tale normativa se cerca di abusarne. Tali casi costituiscono l'eccezione: una pratica abusiva si verifica solo quando, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria pertinente, l'obiettivo perseguito da detta normativa non è raggiunto e vi è l'intenzione di ottenere un vantaggio mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento [...] L'individuazione di una costruzione di puro artificio¹¹² corrisponde quindi, di fatto, a un'analisi basata sul criterio della prevalenza della sostanza sulla forma”.

La possibilità di perdere, a causa del loro abuso, i diritti riconosciuti dall'ordinamento europeo costituisce un limite interno operante quale clausola che abilita il giudice nazionale, in casi eccezionali, a disconoscere diritti la cui fonte si rinviene nell'ordinamento dell'Unione europea¹¹³ con la conseguente inapplicabilità della scriminante *ex art. 51 c.p.*

4.4. Il disconoscimento del diritto e l'antigiuridicità di un fatto che è già tipico. Un esempio.

L'abuso del diritto è in contrasto con la riserva di legge se l'effetto è quello di modificare, attraverso un'interpretazione di scopo, il tipo legale a fronte di una valutazione della dannosità sociale di una condotta in sé lecita¹¹⁴. Il principio di legalità è invece rispettato allorquando l'uso distorto degli strumenti giuridici sia considerato, nei termini

¹¹¹ COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione sull'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta all'interno dell'UE e nei confronti dei paesi terzi* (COM/2007/0785 def.) del 10.12.2007: www.eur-lex.europa.eu.

¹¹² Nella giurisprudenza dell'Unione il concetto di “costruzione di puro artificio” è stato richiamato, tra le altre, nelle sentenze 12.09.2006, causa 196/04 (CADBURY SCHWEPPE PLC E CADBURY SCHWEPPE); 12.12.2006, causa 374/04 (TEST CLAIMANTS IN CLASS IV OF THE ACT GROUP LITIGATION); 22.05.2008, causa 162/07 (AMPLISCIENTIFICA S.R.L.); 04.12.2008, causa 330/07 (JOBRA); 17.09.2009, causa 182/08 (GLAXO WELLCOME GMBH); 21.01.2010, causa 311/08 (SOCIÉTÉ DE GESTION INDUSTRIELLE). Si rinvia a FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione*, cit., pag. 374, il quale evidenzia l'erroneo incasellamento e inquadramento, sulle orme della errata impostazione francese, come abuso del diritto, dei distinti istituti della simulazione e dell'elusione nella giurisprudenza della Corte di giustizia [richiamando], a prova della fondatezza dell'assunto, le sentenze HALIFAX e CADBURY SCHWEPPE riflettenti *leading cases* radicalmente dissimili di “abuso”, non riconducibili ad unità concettuale”.

¹¹³ Così LOSURDO F., *Il divieto dell'abuso del diritto*, cit., pag. 145. Segnalando il conflitto con il principio della certezza del diritto, l'Autore ricorda che “dalla giurisprudenza della Corte di giustizia si evince che il principio generale del divieto dell'abuso del diritto comunitario costituisce un'eccezione (deroga) al principio generale della certezza del diritto”.

¹¹⁴ Per questa preoccupazione si veda CONSULICH F., *La scriminante sfigurata*, cit., pag. 5 ss., per cui “ambientato in territorio penalistico, l'abuso del diritto potrebbe condurre ad esiti perniciosi; riletto con gli strumenti ermeneutici del penalista, si sostanzia in un abuso della scriminante e comporta l'inapplicabilità della stessa, per contrasto della condotta concreta con la *ratio* della norma di liceità. Sono tutte ipotesi in cui le norme che prevedono un diritto d'agire in campo fiscale non si limitano a scriminare, ma altresì integrano il tipo, in negativo, attraverso la definizione delle condizioni d'uso di un certo elemento normativo della fattispecie penale”.

finora indicati, come limite interno del diritto scriminante che non assolve più alla funzione di liceità. Per comprendere questo riflesso sull'antigiuridicità occorre allontanarsi dalla materia tributaria - con riferimento alla quale ribadiamo che l'abuso del diritto non può forzare il tipo legale includendo nella rilevanza penale dell'evasione fiscale anche il diverso fenomeno dell'elusione - per prestare attenzione alla disciplina degli intermediari finanziari.

Premesso che sulle libertà fondamentali previste dal Trattato, di cui le direttive in materia bancaria, assicurativa e finanziaria garantiscono concreta attuazione, si fondano i principi del mutuo riconoscimento e dell'autorizzazione unica¹¹⁵ nonché quello dell'"home country control"¹¹⁶, in base ai quali è stato progressivamente realizzato il mercato finanziario unico, l'esame di una vicenda giudiziaria¹¹⁷ consente di ricostruire un'ipotesi di abuso di una scriminante (diritto di stabilimento e libera prestazione dei servizi), la cui operatività richiama, in sostanza, la disciplina dell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea¹¹⁸.

La fattispecie concreta riguarda l'esercizio dell'attività assicurativa da parte di un'impresa con sede legale in uno Stato membro dell'Unione europea, presso il quale aveva ottenuto l'apposita autorizzazione all'esercizio, ed operante in Italia ove assumeva il rischio¹¹⁹. In questi termini, l'attività assicurativa svolta in Italia è assolutamente conforme all'esercizio delle libertà di stabilimento o di prestazione di servizi tutelate dall'ordinamento europeo¹²⁰, la cui disciplina di dettaglio è contenuta agli artt. 23 e ss. del D. Lgs. 209/2005

¹¹⁵ L'armonizzazione normativa che ha progressivamente realizzato lo spazio finanziario europeo, quale presupposto indispensabile per il completamento del mercato interno, poggia sul principio fondamentale del mutuo riconoscimento delle autorizzazioni all'esercizio di attività riservate: un'unica autorizzazione per un mercato unico e la possibilità di esercitare l'attività autorizzata nello Stato di origine in tutto il territorio dell'Unione europea, anche a prescindere dallo stabilimento di una succursale e senza dover richiedere una nuova autorizzazione da parte dell'autorità nazionale dello Stato membro ospitante. Per l'approfondimento si rinvia a CAPRIGLIONE F., *La finanza come fenomeno di dimensione internazionale*, in ID. (a cura di), *L'ordinamento finanziario italiano*, Padova, 2010, pag. 122 ss.; NICOLIN S., *Il mutuo riconoscimento tra mercato interno e sussidiarietà*, Padova, 2005; SERVAIS D., *Uno spazio finanziario europeo*, Lussemburgo, 1995 e, sia consentito, a SORBELLO P., *L'abusivismo nel diritto penale dell'intermediazione finanziaria*, Roma, 2014, pag. 63 ss.

¹¹⁶ In base a tale principio la vigilanza spetta allo Stato di origine in cui l'impresa ha la sede legale.

¹¹⁷ Sul punto sia consentito rinviare a SORBELLO P., *Mercato unico, attività assicurativa ed abuso del diritto*, in *Giur. merito*, 6/2011, pag. 1625, nonché ID., *L'abusivismo assicurativo fra tipo legale ed (in)applicazione giurisprudenziale*, in *Dir. econ. ass.*, 3/2011, pag. 1141.

¹¹⁸ A norma di tale disposizione "nessuna disposizione della [medesima] Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta". Per l'approfondimento si rinvia a BIFULCO R.- CELOTTO A., *Commento all'art. 54, Divieto dell'abuso del diritto*, in BIFULCO R.- M. CARTABIA M.-CELOTTO A. (a cura di), *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali*, cit., pag. 366.

¹¹⁹ In particolare, il rischio di cui ai rami: 1 (infortuni), 3 Corpi di veicoli terrestri (esclusi quelli ferroviari), 10 (responsabilità civile autoveicoli terrestri), 14 Credito (perdite patrimoniali) e 15 Cauzione.

¹²⁰ Sulla possibilità che la normativa nazionale preveda l'obbligo per l'impresa di assicurazioni di avere oltre che la sede legale anche la sede amministrativa nello Stato membro di origine si è espressa la Corte di giustizia che nella sentenza del 20.09.2003, causa 167/01 (INSPIRE ART LTD) ha dichiarato, conformemente ad "una giurisprudenza consolidata (sentenze SEGERS e CENTROS) che il fatto che una società non svolga alcuna

recante il Codice delle assicurazioni private. L'aspetto saliente della vicenda è da individuarsi nell'autorizzazione rilasciata dalla competente autorità dello Stato di origine, che consentiva alla compagnia di esercitare l'attività assicurativa su tutto il territorio dell'Unione europea "ad esclusione dello Stato di origine". Appare evidente come un simile titolo determini una restrizione "inversa" alla libertà di circolazione, incompatibile con le disposizioni del Trattato, la cui diretta applicabilità fu affermata dalla Corte di giustizia in una delle sue prime e più importanti pronunce¹²¹, nonché con l'art. 20 della direttiva 2009/138/CE del 25 novembre 2009, in materia di accesso ed esercizio delle attività di assicurazione e di riassicurazione, che impone agli Stati di esigere "che le imprese di assicurazione e di riassicurazione abbiano la sede centrale nello stesso Stato membro in cui hanno la sede statutaria"¹²². Quello che appare meno evidente, come vedremo a breve, sono le conseguenze di una simile autorizzazione sulle funzioni di vigilanza le cui finalità principali, ai sensi dell'art. 27 della citata direttiva 2009/138/CE, sono "la tutela dei contraenti e dei beneficiari".

La contrarietà dell'autorizzazione alla normativa europea direttamente applicabile solleva il tema della c.d. illegittimità comunitaria dell'atto amministrativo e la questione degli eventuali effetti riflessi sul diritto penale connessi alla sua disapplicazione¹²³: si tratta, però, di questioni attinenti al tipo legale e sulle quali non ci soffermiamo¹²⁴ perché il profilo

attività nello Stato membro in cui essa ha la sede e svolga invece le sue attività unicamente o principalmente nello Stato membro della sua succursale non è sufficiente a dimostrare l'esistenza di un comportamento abusivo e fraudolento, che consenta a tale Stato di negare alla società interessata di fruire delle disposizioni comunitarie relative al diritto di stabilimento" (par. 139).

¹²¹ Si tratta della sentenza del 05.02.1963, causa 26/62 (VAN GEND EN LOOS).

¹²² Quale garanzia della corrispondenza tra lo Stato in cui l'attività assicurativa è effettivamente prestata, seppure non in via esclusiva, e lo Stato in cui si trova l'autorità di vigilanza cui è demandato il controllo, tale obbligo corrisponde al citato principio dell'*home country control* e persegue l'obiettivo principale della vigilanza come fissato dall'art. 27 della citata direttiva 2009/138/CE. Tale disposizione trova attuazione all'art. 12, secondo comma, del D. Lgs. 209/2005 a norma del quale "è vietata la costituzione nel territorio della Repubblica di società che hanno per oggetto esclusivo l'esercizio all'estero dell'attività assicurativa".

¹²³ È stato evidenziato che "che non accettando il regime generale di disapplicabilità per gli atti amministrativi, si giungerebbe al paradosso di una loro capacità di resistenza agli effetti comunitari maggiore rispetto a quella degli atti normativi, i quali sono cedevoli (nel senso della disapplicabilità) in ogni caso si prospetti una loro anticomunitarietà". Così GIOVAGNOLI R., *L'atto amministrativo in contrasto con il diritto comunitario: il regime giuridico e il problema dell'autotutela decisoria*, in *Giust. amm.*, 2004, pag. 906, con la conseguente "inversione del valore giuridico degli atti giuridici nazionali, non giustificata da nessun convincente argomento generale" come segnalato da CHITI M.P., *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 1999, pag. 355 ss., nonché ID., *L'invalidità degli atti amministrativi per violazioni di disposizioni comunitarie e il relativo regime processuale*, in *Dir. amm.*, 2003, pag. 689.

¹²⁴ Se una direttiva non può avere come effetto - di per sé e indipendentemente da una legge interna di uno Stato membro adottata per la sua attuazione - di determinare o aggravare la responsabilità penale di coloro che agiscono in violazione delle dette disposizioni, giova precisare che non si pone qui un problema di mancanza di incriminazione perché l'art. 305 del D. Lgs. 209/2005 prevede un'autonoma fattispecie di abusivismo in materia assicurativa strutturata sull'elemento negativo dell'autorizzazione. La questione verte sull'ammissibilità di una disapplicazione *in malam partem* soltanto incidentalmente determinata dalla preminenza del diritto europeo. Si richiamano le Sezioni unite, sent. 06.10.2009, n. 38691, in *Cass. pen.*, 1/2010, pag. 101, con nota di MANES V., *Nessuna interpretazione conforme al diritto comunitario con effetti "in malam partem"*, che hanno concluso "che l'utilizzo della normativa sovranazionale, allo scopo di

d'interesse è quello dell'antigiuridicità con particolare riguardo agli effetti dell'abuso di una scriminante. Su questo punto, secondo la più volte richiamata posizione della Corte di giustizia, un operatore che si trovi in una situazione coperta dalla normativa comunitaria può perdere i suoi diritti ai sensi di tale normativa se cerca di abusarne ed una pratica abusiva si verifica quando, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria pertinente, l'obiettivo perseguito da detta normativa non è raggiunto e vi è l'intenzione di ottenere un vantaggio mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. L'individuazione di una costruzione di puro artificio, volta ad eludere le finalità della normativa europea e nazionale, integra un'ipotesi di abuso che consente agli Stati membri di disconoscere i diritti attribuiti agli operatori nell'ambito del mercato unico.

Nella fattispecie concreta, l'elusione delle finalità della direttiva 2009/138/CE, che individua quale "obiettivo principale della regolamentazione e della vigilanza in materia di assicurazione e di riassicurazione [...] l'adeguata tutela dei contraenti e dei beneficiari"¹²⁵, e la presenza di elementi sintomatici di "una costruzione di puro artificio"¹²⁶ integrano quel limite interno in base al quale, conformemente all'orientamento della Corte di giustizia, può disconoscersi il diritto esercitato con finalità non soltanto diverse, ma finanche in contrasto

integrazione di elementi normativi, va escluso [...] allorché gli esiti di una esegesi siffatta si traducano in una interpretazione *in malam partem* della fattispecie nazionale". In realtà, essa non differisce dalle ipotesi in cui è stato più volte ammesso il sindacato dell'atto amministrativo da parte del giudice penale, in forza di quell'orientamento che individua il potere-dovere di disapplicare l'atto amministrativo non conforme a legge anche nei confronti degli atti, come le autorizzazioni, che rimuovono ostacoli all'esercizio di un diritto. Per quest'orientamento si vedano le pronunce delle Sez. unite, sentenze 21.10.1992, in *Riv. pen.*, 1993, pag. 169, con nota di SANTOLOCI M.-MAGLIA S., *Le Sezioni unite "rivoluzionano" il sistema giudiziario sui vincoli paesaggistici-ambientali*; 12.11.1993, n. 11635, in *Cass. pen.*, 4/1994, pag. 902, con nota di MENDOZA R., *Le sezioni unite affermano la rilevanza penale della concessione edilizia emessa in difformità della normativa urbanistica e dalle previsioni di piano*; 08.02.2002, n. 5115, in *Dir. pen. proc.*, 8/2002, pag. 975, con nota di VIPIANA P.M., *La lottizzazione può essere abusiva anche se autorizzata: l'ultima parola alle Sezioni unite*, nonché in *Giur. it.*, 10/2003, pag. 1908, con nota di FIORINO E., *Sulla lottizzazione abusiva come reato a consumazione alternativa*; Sez. III, sent. 16.11.1995, n. 3944, in *Cass. pen.*, 1/1997, pag. 197; 18.06.1999, n. 2304, in *Cass. pen.*, 12/2000, pag. 3411, con nota di GAMBARDELLA M., *Precisazioni dogmatiche sul potere-dovere del giudice penale di disapplicare le ordinanze contingibili e urgenti illegittime in materia di rifiuti*; 26.03.2001, in *Giur. it.*, 10/2001, pag. 1919, con nota di BARBIERA L., *Norme paesaggistiche e norme urbanistiche: una difficile convivenza*; 18.12.2002, n. 4877, in *Riv. pen.*, 2004, pag. 100; Sez. V, sent., 20.11.2008, n. 48342, in *Ced Cassazione*, 2008.

¹²⁵ Se in base al principio dell'*home country control*, la compagnia assicurativa doveva essere vigilata dalla competente Autorità dello Stato membro d'origine, quale conseguenza dell'autorizzazione illegittima (perché contraria all'ordinamento europeo) la società non è stata sottoposta a vigilanza alcuna, né da parte dello Stato di origine (nel cui territorio non era autorizzata ad operare), né in Italia, Stato membro ospitante e l'unico in cui ha effettivamente operato, perché la vigilanza spetta all'Autorità che ha rilasciato l'autorizzazione.

¹²⁶ Ad integrare tale nozione sono state valorizzate: l'esterovestizione della compagnia ritenuta, in realtà, sostanzialmente italiana (perché la proprietà era riconducibile ad un italiano; sede effettiva ed esclusiva operatività in Italia tramite un *broker* riconducibile alla stessa proprietà); una raccolta di premi per circa 37 mln di euro, provenienti essenzialmente dalla r.c.a., prevalentemente distratti per l'acquisto di beni e partecipazioni societarie nell'interesse della proprietà, con pregiudizio dei contraenti; la mancata liquidazione dei sinistri.

con quelle di attribuzione. La conseguenza è l'antigiuridicità della condotta per l'esser venuta meno la scriminante di cui all'art. 51 c.p.

L'assumere l'abuso del diritto quale principio generale dell'ordinamento europeo costituisce, a nostro avviso, un'ulteriore manifestazione dell'efficacia riflessa del diritto dell'Unione europea sul diritto penale. Tale interferenza, tuttavia, non opera sul piano della tipicità, per il quale sono condivisibili le preoccupazioni sull'incerto rispetto del principio di legalità¹²⁷, ma sotto il profilo dell'antigiuridicità come momento di verifica successivo rispetto ad un tipo legale esistente, sufficientemente determinato ed il cui ambito di applicazione resta invariato. Una volta paralizzato l'esercizio dei diritti connessi al mutuo riconoscimento, se l'autorizzazione rilasciata da un altro Stato membro non costituisce più titolo equipollente, il fatto tipico ne risulterà pienamente integrato perché l'attività riservata sarà stata esercitata in assenza del titolo abilitativo volta per volta previsto dalla normativa nazionale¹²⁸.

Resta ancora da esaminare la categoria della colpevolezza con la sua ulteriore funzione di delimitazione dell'illecito penale¹²⁹.

¹²⁷ Riferendosi agli "spensierati teorici dell'interpretazione sempre analogica e creativa", si richiama MARINUCCI G., *L'analogia e la punibilità svincolata dalla conformità alla fattispecie penale*, cit., pag. 1255.

¹²⁸ Il riferimento è agli articoli 14 del Testo unico delle leggi bancarie, 19 e 34 del Testo unico sull'intermediazione finanziaria nonché 13 o 58 del Codice delle assicurazioni private, che costituiscono l'elemento negativo delle rispettive fattispecie di abusivismo. Per l'approfondimento si rinvia, rispettivamente, ad ANTONUCCI A., *Art. 14*, in PORZIO M.-BELLI F.-LOSAPPIO G.- RISPOLI FARINA M.- SANTORO V. (a cura di), *Testo unico bancario*, Milano, 2011, 155 ss.; ANNUNZIATA F., *La disciplina del mercato mobiliare*, Torino, 2014, pag. 107 ss.; MERANI C., *Commento agli artt. 13-22*, in BIN M. (a cura di), *Commentario al codice delle assicurazioni. Decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209*, Padova, 2006, pag. 57. Si veda altresì MANTOVANI M., *Autorizzazioni e cause di giustificazione*, in DONINI M.-ORLANDI R. (a cura di), *Il penale nella società dei diritti. Cause di giustificazione e mutamenti sociali*, Bologna, 2010, pag. 169 ss.

¹²⁹ Così MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., pag. 278.

Capitolo quinto

Abuso del diritto e teoria della colpevolezza

Sommario: 5.1. Le diverse accezioni della colpevolezza: principio, definizioni, funzioni e struttura. **5.2.** Possibilità di conoscere l'illecito e prevedibilità dell'esito giudiziario. L'incidenza dell'abuso del diritto (tributario) tra colpevolezza e legalità convenzionale. **5.3.** Il particolarismo tributario e le obiettive condizioni di incertezza: l'art. 15 del D.Lgs. 74/2000 e la non punibilità dell'errore sulle norme tributarie integratrici del precetto. **5.4.** Dolo specifico di evasione *versus* dolo di elusione. La selettività del fine di evadere le imposte.

5.1. Le diverse accezioni della colpevolezza: principio, definizione, funzioni e struttura.

Perché sia punibile il fatto deve essere non solo tipico e antigiusuridico, ma anche colpevole. Quale terzo elemento costitutivo del reato, la colpevolezza rappresenta un "imprescindibile principio di civiltà giuridica"¹ che impone, ai fini della responsabilità penale, l'imputazione soggettiva del fatto all'autore non essendo sufficiente una punibilità per la semplice causazione materiale del fatto².

Sebbene non esista una disposizione legislativa riferita alla colpevolezza come categoria generale³, essendo tale concetto una creazione dottrinale⁴, nella sistematica del reato essa

¹ In questi termini MANTOVANI F., *Diritto penale, cit.*, pag. 279. Tale concetto ha "storicamente svolto funzione di "argine" nei confronti di "un'espansione, altrimenti incontrollata (e incontrollabile) della potestà punitiva statale". Così PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1987, pag. 799.

² L'affermazione del valore personalistico del principio di colpevolezza rappresenta "un'autentica linea di confine non valicabile per l'ideologia liberale-democratica che non intenda sacrificare la libertà del cittadino prescindendo sia da ogni doverosa tutela alla autodeterminazione ed alla certezza dell'azione individuale, sia da un razionale orientamento finalistico della sanzione penale". Così CANESTRARI S., *Responsabilità oggettiva* (voce), in *Dig. disc. pen.*, XII, 1997, pag. 111.

³ Così NUVOLONE P., *La concezione giuridica italiana della colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1976, pag. 3, rilevando che nel codice penale si parla di imputabilità, di coscienza e volontà dell'azione, di dolo, di colpa, di capacità a delinquere, ma non di colpevolezza.

⁴ Per l'approfondimento si rinvia ad ALESSANDRI A., *Commento all'art. 27, comma 1° Cost.*, in BRANCA G.-PIZZORUSSO A. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna, 1989; BARTOLI R., *Colpevolezza: tra personalismo e prevenzione*, Torino, 2005; FLORA G., *Riflessioni su colpevolezza e responsabilità oggettiva occulta nella prassi giurisprudenziale*, in STILE A.M. (a cura di), *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, Napoli, 1989, pag. 543; GROSSO C.F., *Principio di colpevolezza e personalità della responsabilità penale*, in VASSALLI G. (a cura di), *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 3; MARINI G., *Colpevolezza* (voce), in *Dig. disc. pen.*, 1988; DE FRANCESCO G., *Il problema della colpevolezza, tra pensiero giuridico ed evoluzione del sistema normativo*, in GROSSI P. (a cura di), *Giuristi e legislatori. Pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, Milano, 1997, pag. 437.

racchiude l'insieme degli elementi soggettivi che stanno alla base del rimprovero mosso all'agente per aver tenuto la condotta vietata od omesso quella dovuta.

Anche nella categoria della colpevolezza è quindi stabilita una relazione con il tipo legale. Diversamente dall'antigiuridicità, questa non intercorre però tra il fatto e l'ordinamento, bensì tra il fatto ed il suo autore⁵ ed è volta a verificare "se e fino a che punto un comportamento sanzionato in via di principio con pena necessita ancora di sanzione penale in presenza di circostanze anomale, riguardanti la personalità o le circostanze di fatto"⁶. In questi termini la colpevolezza svolge un'ulteriore ruolo di delimitazione dell'illecito penale, ma per comprenderne le dinamiche e poter verificare i riflessi dell'abuso del diritto anche su questa categoria occorre - preliminarmente ed anche per cenni - inquadrare le definizioni di colpevolezza rilevanti per il diritto penale ed individuarne funzioni e struttura.

Nella scienza del diritto penale il termine colpevolezza è impiegato in una pluralità di accezioni distinte.

In primo luogo quale principio di colpevolezza che è "l'ambito in cui si agitano le questioni, attinenti alla produzione del diritto, circa il fondamento ed il limite della potestà punitiva, quali il dibattito sulla libertà di volere, l'identificazione dell'oggetto della colpevolezza (per il fatto singolo; per la condotta di vita; per il carattere), la punibilità di determinate forme di colpevolezza (ad es. la colpa incosciente)"⁷. Attraverso l'art. 27, primo comma, della Costituzione, tale principio impone un'interpretazione non limitata al divieto di responsabilità per fatto altrui⁸ e valorizza "l'unico reale contenuto innovativo: il divieto di una responsabilità (senza dolo né) colpa"⁹. All'interno di un diritto penale moderno,

⁵ Questo perché "la colpevolezza è relativa al singolo individuo. Mentre il fatto tipico previsto dalla legge può configurarsi in astratto identico per più persone, la colpevolezza in quanto disobbedienza sarà sempre diversa come diversa ed incomparabile è la personalità di colui che agisce". Così SANTAMARIA D., *Colpevolezza* (voce), in *Enc. dir.*, VII, 1961, pag. 646. Si veda anche ROMANO M., *Pre-art. 39*, in *Commentario*, cit., pag. 325, per cui la distinzione tra antigiuridicità e colpevolezza, intese come qualificazioni differenti di un medesimo accadimento, è alla base dell'intera evoluzione della dogmatica penale moderna".

⁶ Così PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, cit., pag. 802.

⁷ IBIDEM, pag. 803

⁸ Affermata, ad esempio, all'art. 65 del R.D. 08.07.1938, n. 1415, recante approvazione dei testi della legge di guerra e della legge di neutralità, a norma del quale "nessuna sanzione collettiva, pecuniaria o d'altra specie, può essere inflitta alle popolazioni a causa di fatti individuali, salvoché esse possano esserne ritenute solidalmente responsabili". Sul tema si veda ALESSANDRI A., *Il 1° Comma dell'art. 27 Cost.*, cit., pag. 61 ss. Per l'approfondimento si rinvia a FIANDACA G., *Considerazioni su responsabilità oggettiva e prevenzione*, pag. 38 ss., nonché PULITANÒ D., *Responsabilità oggettiva e politica criminale*, pag. 75, entrambi in STILE A.M. (a cura di), *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, cit.

⁹ Così CANESTRARI S., *Responsabilità oggettiva* (voce), cit., pag. 111. In senso conforme BRICOLA F., *Teoria generale del reato*, cit., pag. 53 ss., nonché PULITANÒ D., *Il principio di colpevolezza ed il progetto di riforma penale*, Jus, 1974, pag. 499 ss. Per il suo ruolo preminente alcuni dei progetti di riforma del codice penale hanno proposto di introdurre, all'inizio del codice ed accanto a quello di legalità, il principio di colpevolezza, ad esempio l'art. 25, primo comma, dell'articolato predisposto dalla Commissione Grosso (01.10.1988) prevede che "la colpevolezza dell'agente per il reato commesso è presupposto indefettibile della responsabilità penale", mentre ai sensi dell'art. 4 dei principi di delega al Governo per l'emanazione del nuovo

fondato sull'incriminazione delle "manifestazioni oggettive di comportamento, di "tipi di condotta" e non di "tipi di autore"¹⁰, la responsabilità penale è connessa soltanto al fatto proprio e colpevole, nei termini affermati dalla Corte costituzionale nella sentenza 364/1988. In questa prospettiva, la colpevolezza non è soltanto ulteriormente limitativa della responsabilità penale, ma è soprattutto costitutiva della pena perché se quest'ultima esprime la riprovazione etico-sociale di un dato fatto, che si rimprovera all'autore, "la colpevolezza presuppone una libertà di agire dell'uomo, una libertà di volere"¹¹.

In secondo luogo la colpevolezza rileva come concetto dogmatico, nel tempo evoluto da una concezione psicologica¹² ad una normativa¹³, distinte e però accomunate dal "costante riferimento ad un elemento di valore quale è appunto l'obbligo, sia quando si sottolinea l'aspetto della contrarietà ad un vincolo normativo, sia quando si pone l'accento sul

codice penale, stabiliti dalla Commissione Pisapia (27.07.2006), tale principio impone di "prevedere che nessuno sia punito se non per un fatto commesso colpevolmente", in www.giustizia.it.

¹⁰ Durante il periodo nazionalsocialista, accanto all'accezione comune di colpevolezza nella dottrina tedesca si affermò la concezione di colpa d'autore in funzione repressiva, spostandosi il baricentro penalistico dalla dogmatica dell'azione lesiva alla dogmatica dell'autore. Per la ferma contrarietà a questa soggettivizzazione del diritto penale si vedano BETTIOL G., *Azione e colpevolezza nelle teorie dei "tipi di autore"*, in ID, *Scritti giuridici*, II, Padova, 1966, pag. 535, e NUVOLONE P., *La concezione giuridica*, cit., pag. 6. Sul tema FLORA G., *Verso un diritto penale del tipo d'autore*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/2008, pag. 565 e 568, evidenzia la logica perversa in base alla quale "determinate tipologie di soggetti meritano un trattamento non speciale (che certo sarebbe legittimo) ma "eccezionale", derogatorio rispetto alla disciplina che vale per tutti gli altri, secondo la logica del "dentro/fuori". L'idea che alimenta il diritto penale del tipo d'autore è una sorta di "fuoco che cova sotto la cenere" del diritto penale libera-garantista e che può divampare di fronte all'emergere di fenomeni criminali contingenti che l'opinione pubblica reclama di reprimere con "severità esemplare", per acquietare i propri "legittimi bisogni" di sicurezza". Sul punto, da ultimo, il riferimento è a JAKOBS G., *I terroristi non hanno diritti*, in KOSTORIS R.E.-ORLANDI R. (a cura di), *Contrasto al terrorismo interno e internazionale*, Torino, 2006, pag. 3, AMBROSETTI E.M., *L'eterno ritorno del tipo d'autore nella recente legislazione e giurisprudenza penale*, in *Ind. pen.*, 2/2016, pag. 393; FONDAROLI D., *Le nuove frontiere della colpa d'autore: l'orso "problematico"*, in *Arch. pen.*, 3/2014, pag. 657; INSOLERA G., *Terrorismo internazionale tra delitto politico e diritto penale del nemico*, in *Dir. pen. proc.*, 7/2006, pag. 895 ss.

¹¹ In questi termini ROMANO M., *Pre-art. 39*, in *Commentario*, cit., pag. 327.

¹² Caratterizzata dalla ricerca di un dato psichico unitario, che definisce "il rapporto soggettivo tra fatto ed autore", questa concezione esprime la "duplice esigenza che si debba punire solo un deciso atteggiamento psichico riportabile alla volontarietà e che la pena sia proporzionata al singolo atto di volontà in sé considerato". Così SANTAMARIA D., *Colpevolezza* (voce), cit., pag. 649. Nonostante il merito di aver collegato la responsabilità penale alla partecipazione di volontà dell'individuo al fatto vietato, la concezione psicologica non può ritenersi completa perché non considera l'ulteriore aspetto della colpevolezza che è il "carattere antidoveroso che l'atteggiamento della volontà deve presentare. Un comportamento psichico che non contrasti con un dovere imposto all'agente, infatti non può costituire né dolo né colpa". In questi termini ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, cit., pag. 324.

¹³ La concezione psicologica non fu capace di fornire un elemento comune al quale ricondurre le diverse nozioni di dolo e colpa, individuabile soltanto al di fuori dello schema psicologico. "Ad una considerazione meramente psicologica, dolo e colpa non possono non apparire come due entità diverse per la diversità della relazione psichica tra l'agente e il fatto: nel dolo si vuole la conseguenza lesiva della propria azione od omissione, nella colpa no". Così DELITALA G., *Il "fatto"*, cit., pag. 83. All'interno della concezione normativa, invece, dolo e colpa sono accomunati dall'antidoverosità del comportamento perché "il fatto doloso è un fatto volontario che non si doveva volere e il fatto colposo un fatto involontario che non si doveva produrre". In questi termini SANTAMARIA D., *Colpevolezza* (voce), cit., pag. 652.

momento della responsabilità¹⁴ dell'autore per il suo comportamento antidoveroso¹⁵. In quest'ultima prospettiva, la concezione normativa non è legata al mero disvalore obiettivo del fatto commesso perché riporta all'idea della colpevolezza anche i motivi dell'azione e delle circostanze in cui essa si realizza, consentendo di graduare tra fatti volontari ed involontari in relazione alla loro maggiore o minore gravità¹⁶.

In terzo luogo, della colpevolezza rilevano le distinte funzioni svolte, che sono strettamente connesse alle varie finalità assegnate al diritto penale¹⁷. Tra queste, l'accennata concezione normativa è stata tradizionalmente legata all'idea di retribuzione fondante il potere punitivo quale reazione afflittiva al male commesso (*malum passionis propter malum actionis*). Secondo la concezione retributiva classica¹⁸, infatti, alla pena spetta "il compito di compensare la colpevolezza del reo: in quest'ottica eticamente orientata, la colpevolezza da retribuire assurge dunque a fondamento stesso, in senso ideologico ancor prima che dogmatico, della sanzione punitiva"¹⁹. Di fronte alle constate insufficienze dell'idea

¹⁴ IBIDEM, pag. 648. Si veda altresì PADOVANI T., *Appunti sull'evoluzione del concetto di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1973, pag. 554.

¹⁵ La contrarietà del volere al dovere imposto dalla norma caratterizza quindi la concezione normativa della colpevolezza non più soltanto come volontà del fatto, ma come volontà antidoverosa. In questi termini BONAFEDE M., *L'elemento soggettivo del reato: la colpevolezza in generale*, in BRICOLA F.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto penale*, I, cit., pag. 222 ss. Senza rimproverabilità, in linea di principio, non può esservi risposta penale: "la personalizzazione dell'imputazione del reato è la base essenziale di una reazione punitiva che non voglia operare al di là dei limiti costituzionalmente segnati". Così VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, cit., pag. 6.

¹⁶ In senso conforme ROMANO M., *Pre-Art. 39*, in *Commentario*, cit., pag. 330, nell'evidenziare i vantaggi della rimproverabilità tipica della concezione normativa.

¹⁷ Per l'approfondimento si rinvia a LISZT F., *La teoria dello scopo nel diritto penale*, a cura di CALVI A.A., Milano, 1962; MANTOVANI F., *La "perenne crisi" e "la perenne vitalità" della pena. E la "crisi di solitudine" del diritto penale*, in DOLCINI E.-PALIERO C.E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, I, 2006, pag. 1173 ss.; PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, cit., pag. 798. Si veda anche ROXIN C., *Politica criminale e sistema del diritto penale*, trad. it. MOCCIA S., Napoli, 2009, pag. 46, che segnala la necessità di "dare alle scelte di valore della politica criminale uno spazio tale nell'ambito del sistema del diritto penale, da far sì che il loro fondamento legislativo, la loro chiarezza e valutabilità, la loro armonica incidenza e le loro ripercussioni sul caso concreto non abbiano un'importanza minore rispetto agli apporti del sistema formale positivistico di provenienza lisztiana. La vincolatività del diritto ed il finalismo della politica criminale non possono essere in contraddizione".

¹⁸ Intesa nella tradizionale interpretazione, la concezione retributiva si fa risalire al pensiero di KANT E., *Metafisica dei costumi*, trad. it., VIDARI G., Bari, 1970, pag. 165 ss., per cui "se anche il consorzio civile si sciogliesse col consenso di tutti i suoi membri [...], dovrebbe prima essere giustiziato l'ultimo assassino che si trovi in prigione, affinché a ciascuno tocchi ciò che i suoi atti incutono e la colpa del crimine non resti impressa sul popolo che, non avendo reclamato la punizione, potrebbe essere considerato responsabile di questa pubblica lesione della giustizia". Nella letteratura italiana, tra i principali fautori di questa concezione, BETTIOL G., *Diritto penale*, Padova, 1986, pag. 782, ritiene che la pena tragga "la sua forza etica e la sua giustificazione dal fatto di essere espressione di quella esigenza naturale viva nel cuore di ogni uomo e operante in tutti i settori della vita morale, per la quale al bene deve seguire bene e a male deve seguire male". Da ultimo si veda BRUNELLI D., *Paradossi e limiti della attuale realpolitik in materia penale*, in *Arch. pen.*, 2/2013, pag. 384, per cui "l'unico diritto penale concepibile è un diritto penale "di lotta": il consenso sociale sulla pena applicata («nessuno faccia sconti!») implica previo consenso sociale sulla pena da applicare («questo è il delitto e questa è la pena!»). In tanto solida può essere la pena applicata in quanto la stessa solidità doveva riconoscersi alla pena da applicare".

¹⁹ In questi termini FIANDACA G., *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1987, pag. 837. L'Autore riporta qui la rilettura critica di ROSS A., *Colpa, responsabilità e pena*, trad. it.,

retributiva²⁰, si è affermato il fondamento utilitaristico della pena quale mezzo per distogliere i consociati dal compiere atti criminosi²¹: nella protezione dei beni giuridici il pensiero penalistico dominante ha così individuato la principale finalità della pena²², attuata attraverso le tecniche della prevenzione²³.

In questa diversa prospettiva bisogna però raccordare la funzione limitativa della colpevolezza, in sede di commisurazione della pena, con la teoria della prevenzione generale che alla pena assegna uno scopo intimidativo direttamente proporzionale, in astratto, alla gravità del castigo²⁴. Se, infatti, “una pena finalizzata a scopi preventivi non dovrebbe mai superare la misura corrispondente alla gravità della colpevolezza per il fatto”, colpevolezza e prevenzione versano in un rapporto apparentemente antagonista e disfunzionale²⁵,

Milano, 1972, pag. 92 ss., secondo cui la concezione retributiva non è fine a se stessa perché la colpevolezza rappresenta il presupposto irrinunciabile che rende moralmente giustificata o legittima l'irrogazione della pena.

²⁰ Si rinvia a MANTOVANI F., *Diritto penale, cit.*, pag. 727.

²¹ Sul tema si veda LECALDANO E., Jeremy BENTHAM e la riforma utilitaristica delle leggi, prefazione a BENTHAM J., *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* (1780), Torino 1998 (e-book 2013). Sul tema, nella prospettiva dell'analisi economica del diritto, si rinvia a PALIERO C.E., *L'economia della pena* (un work in progress), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2005, pag. 1371, nonché, sia consentito, a SORBELLO P., *Politica criminale ed osservanza delle regole. Riflessioni su limiti e possibilità di conversione al razionale dei comportamenti*, *ivi*, 4/2016, pag. 1914.

²² In senso contrario BETTIOL G., *Diritto penale, cit.* pag. 800, per cui “la prevenzione generale potrà risultare una conseguenza del modo di essere della pena; ma non un fine, o il fine principale, della pena retributiva”. Si veda anche EUSEBIL., “*Il futuro del principio penalistico di colpevolezza*”. *Note in margine ad un contributo di Günter Stratenwerth*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1982, pag. 245 ss. Nel riportare la duplice conclusione dello scrittore tedesco (“da un lato egli afferma, almeno fintanto che vi sia una pena, l'autonomia del principio di colpevolezza, il quale non si lascerebbe “né sostituire, né sufficientemente interpretare mediante considerazioni preventive”; dall'altro pone contemporaneamente l'accento sulla necessità di riconoscere, rinunciando ad inutili quanto artificiosi mascheramenti, che i requisiti della colpevolezza penale, nella loro specifica configurazione, ammettono concessioni più o meno ampie alla politica criminale”), l'Autore rileva che l'apparente ambivalenza esprime esaurientemente il punto chiave della disputa sulla colpevolezza “che costituisce la più diretta manifestazione della crisi determinatasi nel rapporto tra dogmatica penale e politica criminale”. A questa si affianca la crisi della categoria dogmatica della colpevolezza, legata “al progressivo superamento della retribuzione quale funzione della pena”, che è “del tutto parallela alla dilatazione di quella che potrebbe essere definita la domanda di funzione cui ad essa si chiede di adempiere entro il polo dialettico costituito fra le esigenze dello stato sociale e quelle dello stato di diritto”.

²³ “A prescindere sia dalle teorie retributive in base alle quali la pena è dovuta per il male commesso, sia dalle dottrine positiviste secondo cui esisterebbero criminali sempre pericolosi e assolutamente incorreggibili, non vi è dubbio che dissuasione, prevenzione, difesa sociale, stiano, non meno della sperata emenda, alla radice della pena”. Così Corte cost., sent. 22.11.1974, n. 264, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1976, con nota di PAVARINI M., *La Corte Costituzionale di fronte al problema penitenziario: un primo approccio in tema di lavoro carcerario*, pag. 269 ss. L'idea di scopo della pena è pertanto collegata anche alle funzioni della difesa sociale e della prevenzione generale “per quella certa intimidazione che [questa] esercita sul calcolo utilitaristico di colui che delinque”. Così Corte cost., sent. 02.07.1990, n. 313, in *Foro it.*, 1990, I, pag. 2385, con nota di FIANDACA G., *Pena “patteggiata” e principio rieducativo: un arduo compromesso tra logica di parte e controllo giudiziale*.

²⁴ Sulla prevenzione generale, anche come criterio di determinazione della pena “giusta” in concreto, si veda PAGLIARO A., *Commisurazione giudiziale della pena e prevenzione generale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1981, pag. 30.

²⁵ Così FIANDACA G., *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione, cit.*, pag. 838. In senso conforme, per PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza, cit.*, pag. 802 ss., “le due diverse, e antagonistiche funzioni, sono viste non già come espressione di un unico concetto di colpevolezza, ma di due concetti nettamente distinti” individuati nella colpevolezza intesa, nella fase di produzione del diritto, quale principio e quale “fondamento o come esclusione della pena” in sede applicativa, avuto riguardo ai problemi concernenti “l'imputabilità, le forme psicologiche della colpevolezza, i limiti di rilevanza dell'errore sul divieto e le singole scusanti”. Sul tema si veda anche MAIWALD M., *Fra principio di colpevolezza e prevenzione generale. La punibilità della*

recuperabile accedendo a due distinte nozioni di colpevolezza, in “senso stretto” e in “senso lato”, quest’ultima altrimenti definita responsabilità²⁶. Nel dettaglio, l’approccio funzionalistico-preventivo si articola sull’accennato profilo della deterrenza (prevenzione generale negativa), su quello dell’integrazione (prevenzione generale positiva) per cui “pena “utile” in termini preventivi e pena “giusta” dovrebbero in certo senso costituire le due facce di una stessa medaglia”²⁷ nel senso della sua proporzione, e sul profilo della prevenzione speciale in base al quale lo scopo della pena consiste nell’eliminare o ridurre il pericolo che il soggetto cui è inflitta ricada in futuro nel reato. Più che in funzione limitativa, nella prevenzione speciale il rapporto tra colpevolezza e pena riguarda la finalità rieducativa²⁸ di quest’ultima e presuppone “un collegamento psicologico tra fatto commesso e persona da rieducare, idoneo a far apparire l’azione criminosa come frutto di una scelta volontaria (dolo) o comunque di un comportamento volontariamente evitabile (colpa)”²⁹: questo collegamento segna un profilo di particolare importanza per le successive riflessioni.

non imputabilità causata da ubriachezza, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011, pag. 1029.

²⁶ Una volta superato il paradigma retribuzionistico, la pena non è più l’indefettibile conseguenza di una accertata colpevolezza: per ciò che riguarda la sua legittimazione e la sua entità, la pena presuppone sì “la colpevolezza dell’agente, ma oltre ad essa, anche la sua necessità special-o generalpreventiva, senza la quale, pur in presenza di colpevolezza, non può essere inflitta [...] colpevolezza e prevenzione entrano in un rapporto di reciproca delimitazione: la colpevolezza pone una barriera ai bisogni statuali di prevenzione, ma i bisogni di prevenzione, a loro volta, limitano l’applicazione della pena stessa pena legata alla colpevolezza”. Così ROXIN C., *Sul problema del diritto penale della colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1984, pag. 28 ss., il quale porta ad esempio le cause di esclusione della colpevolezza quali “casi di carente bisogno di penalizzazione, dal punto di vista preventivo”. Richiamandosi proprio alle riflessioni di ROXIN, per FIANDACA G., *Considerazioni, cit.*, pag. 852 ss., sul piano del diritto positivo la categoria della responsabilità (intesa appunto come concretizzazione dogmatica strutturata degli scopi della pena), spiegherebbe la disciplina legislativa di cause di esclusione della colpevolezza quali lo stato di necessità perché “la situazione necessitante non esclude del tutto la possibilità teorica di agire diversamente, ragion per cui l’impunità non si ricollega all’assenza di colpevolezza in senso tradizionale, bensì al venire meno della necessità preventiva di pena”.

²⁷ IBIDEM, pag. 845. Secondo l’Autore, infatti, “una pena che fosse applicata al di fuori delle condizioni che la fanno apparire “legittima” e perciò socialmente accettabile tanto nei presupposti che nella misura, avrebbe per effetto di pregiudicare la fiducia dei consociati nell’ordinamento; e quest’ultimo, di conseguenza, perderebbe la capacità di motivare alla spontanea osservanza delle norme”. Sul significato di pena utile, distinta dalla pena giusta e rilevante ai fini utilitaristici di prevenzione, si rinvia a PAVARINI M., *Il “grottesco” della penologia contemporanea*, in CURI U.-PALOMBARINI G., *Diritto penale minimo*, Roma, 2002, pag. 258.

²⁸ A dispetto del loro fondamento costituzionale, le esigenze di difesa sociale e prevenzione non possono pregiudicare la finalità rieducativa, espressamente prevista all’art. 27, terzo comma, della Costituzione, che è rilevante nell’esecuzione della pena e, ancor prima, “sul piano della struttura del fatto di reato” attraverso la minaccia legale e la relativa commisurazione. In particolare, nella sentenza 313/1990, *cit.*, ritenuta una delle “svolte storiche” della giurisprudenza costituzionale in materia penale, la Corte costituzionale affermò che “se la finalizzazione venisse orientata verso quei diversi caratteri [della pena], anziché al principio rieducativo, si correrebbe il rischio di strumentalizzare l’individuo per fini generali di politica criminale (prevenzione generale) o di privilegiare la soddisfazione di bisogni collettivi di stabilità e sicurezza (difesa sociale), sacrificando il singolo attraverso l’esemplarità della sanzione. È per questo che, in uno Stato evoluto, la finalità rieducativa non può essere ritenuta estranea alla legittimazione e alla funzione stesse della pena”. In senso conforme PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza, cit.*, pag. 802, per il quale, integrando un parametro della gravità del reato e conseguentemente un limite nella commisurazione della pena, questa funzione della colpevolezza “corrisponde ad una fondamentale esigenza di garanzia della libertà personale contro i rischi di un’espansione incontrollata delle finalità di prevenzione, e deve come tale essere mantenuta”.

²⁹ Così FIANDACA G., *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione, cit.*, pag. 848, per cui “di fronte a fatti che si sottraggono alla possibilità di scelta del soggetto, e che perciò non sono in grado di assurgere a

Nell'accezione più ampia di colpevolezza, che si ricorda investe il momento applicativo della fattispecie, si inserisce il tema dell'errore di diritto essendo indiscutibile che la valutazione giuridico-penale dell'inevitabilità-scusabilità è strettamente connessa a quella - rilevante per la prevenzione tanto generale quanto speciale - sulla necessità di punire il soggetto che versa in errore³⁰. Il tema, come vedremo, investe anche la coscienza dei profili d'illiceità connessa alla elusione fiscale.

Il parallelismo polifunzionale tra colpevolezza e finalità del diritto penale introduce limiti distinti e diversamente giustificati tanto nella creazione quanto nell'applicazione della fattispecie: da una parte, alla discrezionalità politica del legislatore³¹ che potrà, "nei limiti della ragionevolezza, far tendenzialmente prevalere, di volta in volta, l'una o l'altra finalità della pena, ma a patto che nessuna di esse ne risulti obliterata"³²; dall'altra all'ermeneutica del giudice perché, qualificata la colpevolezza come "secondo aspetto della legalità"³³, sia riconosciuto uno spazio maggiore al principio personalistico dell'illecito³⁴, avuto particolare

indici significativi del suo atteggiamento nei confronti dei valori penalmente tutelati, non avrebbe infatti alcun senso chiedersi se l'autore del reato sia o meno un soggetto bisognoso di rieducazione".

³⁰ Necessità non avvisabile allorché "l'erronea valutazione dell'illiceità penale sia dovuta a cause che non contraddicono le aspettative di comportamento riferibili a un "normale" cittadino fedele all'ordinamento: in altri termini, se l'errore di cui si tratta può essere commesso da qualsiasi persona, è escluso che ne derivi un cattivo esempio per i terzi, da scongiurare con una pena generalpreventiva; nello stesso tempo, la natura dell'errore sarebbe tale, da non lasciar affiorare l'esigenza di una sanzione che rieduchi il soggetto al rispetto dei valori giuridici". Così FIANDACA G., *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione*, cit., pag. 858. Sul punto si vedano DE FRANCESCO G., *Strutture normative e dinamiche dell'errore nello specchio degli elementi differenziali del reato*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011, pag. 847, nonché PULITANO D., *L'errore di diritto nella teoria del reato*, Milano, 1976, pag. 548.

³¹ "Il diritto penale è, particolarmente (e la Costituzione lo svela all'evidenza) sistema di limiti sostanziali al legislatore". Così Corte cost., sent. 25.10.1989, n. 487, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1990, p. 1562, con nota di PIERGALLINI C., *La potestà penale delle Regioni, oggi: approfondimenti, reticenze e suggestioni di una recente sentenza costituzionale*. Più di recente si veda Corte cost., sent. 23.03.2012, n. 68, per cui le condotte integranti i delitti di "sequestro a scopo di estorsione" (art. 630 c.p.) e di "sequestro a scopo terroristico o eversivo" (art. 311 c.p.) sono identiche perché consistono nel privare taluno della libertà personale e si distinguono soltanto in rapporto al dolo specifico che sorregge la condotta ed al bene giuridico leso: di estorsione in un caso, di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico nell'altro, attentando, il primo, al patrimonio e offendendo l'ordine costituzionale il secondo. Questa comunanza rende manifestamente irrazionale la mancata previsione, all'art. 630 c.p., di un'attenuante per i fatti di lieve entità analoga a quella prevista all'art. 311 c.p. In *Cass. pen.*, 7-8/2012, pag. 2393, con nota di SEMINARA S., *Il sequestro di persona a scopo di estorsione tra paradigma normativo, cornice di pena e lieve entità del fatto*, nonché in *Ind. pen.*, 2/2012, pag. 509, con nota di FINAZZO S., *La Corte Costituzionale tra principio di ragionevolezza e discrezionalità legislativa: riflessione a margine della sentenza n. 68 del 2012*.

³² Così Corte cost., sent. 08.07.1993, n. 306, in *Cass. pen.*, 4/1994, pag. 837, con nota di ACCONCI A., *Ordinamento penitenziario e criminalità organizzata al vaglio della Corte costituzionale*.

³³ "A nulla varrebbe, infatti, in sede penale, garantire la riserva di legge statale, la tassatività delle leggi ecc. quando il soggetto fosse chiamato a rispondere di fatti che non può, comunque, impedire od in relazione ai quali non è in grado, senza la benché minima sua colpa, di ravvisare il dovere d'evitarli nascente dal precetto. Il principio di colpevolezza, in questo senso, più che completare, costituisce il secondo aspetto del principio, garantistico, di legalità, vigente in ogni Stato di diritto". Così Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364, cit.

³⁴ Rileva come, in un dato periodo storico, che appare lontano, sia stato pressante il bisogno di "individuare modelli di allocazione della responsabilità maggiormente consoni al personalismo della nostra Costituzione [...] finendo col delineare un trend culturale abbastanza ponderoso da influenzare, ai massimi livelli, Corte Costituzionale e legislatore; la prima, autrice delle due importantissime sentenze in materia di *ignorantia legis* [sentenza 364/1988] e furto d'uso [sentenza 1085/1988], l'altro "responsabile" dell'importante

riguardo alla possibilità di conoscere il precetto penale. Quest'ultimo profilo consente di accennare, da ultimo, la struttura della colpevolezza secondo la concezione normativa per la quale "è colpevole un soggetto imputabile, il quale abbia realizzato con dolo o colpa la fattispecie obiettiva di un reato, in assenza di circostanze tali da rendere necessitata l'azione illecita"³⁵.

La colpevolezza è un concetto complesso, la cui struttura è così riassumibile: a) imputabilità³⁶; b) dolo o colpa³⁷; c) conoscibilità del divieto penale; d) assenza di cause di esclusione della colpevolezza³⁸.

Sebbene ciascuno di questi presupposti meriti una trattazione autonoma, l'economia del presente studio impone di concentrare l'attenzione soltanto sulla conoscibilità del precetto penale e sul dolo che - all'interno della struttura della colpevolezza - appaiono le uniche categorie o comunque quelle che meglio consentono non solo di verificare i riflessi dell'abuso del diritto in materia tributaria³⁹, ma di comprendere anche la sinergia, in termini di maggiori garanzie, tra le accezioni costituzionali e convenzionale di legalità, con riferimento alla prevedibilità della decisione giudiziale.

Questo approfondimento vuole riscontrare la possibilità che il principio personalistico e la categoria della colpevolezza, quale ultimo filtro⁴⁰ per affermare la rilevanza penale di un

riforma del regime d'imputazione delle circostanze" ai sensi dell'art. 1 della legge 07.02.1990, n. 19. Così VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, cit., pag. 6.

³⁵ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 339.

³⁶ Per l'approfondimento si vedano BERTOLINO M., *L'imputabilità e il vizio di mente nel sistema penale*, Milano, 1990; CENTONZE F., *L'imputabilità, il vizio di mente e i disturbi personali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2005, pag. 247; CRESPI A., *Imputabilità* (voce), in *Enc. dir.*, XX, Milano, 1970, pag. 763; MARINI G., *Imputabilità* (voce), in *Dig. disc. pen.*, VI, Torino, 1992, pag. 243.

³⁷ Per l'approfondimento si rinvia a CASTRONUOVO D., *La colpa penale*, Milano, 2009; GALLO M., *Colpa penale* (voce), in *Enc. dir.*, VII, Milano, 1960, pag. 624; MARINUCCI G., *La colpa. Studi*, Milano, 2013.

³⁸ Sulla categoria si veda ROMANO M., *Cause di giustificazione, cause scusanti, cause di non punibilità*, cit., pag. 55; FIANDACA G., *Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale* (voce), in *Dig. disc. pen.*, II, Torino, 1988, pag. 107; VENAFRO E., *Le scusanti*, Torino, 2002.

³⁹ In verità ulteriori riflessioni potrebbero essere spese, sempre in materia di rilevanza penale dell'abuso del diritto in materia tributaria, sul rapporto tra dolo di evasione e dolo di elusione, nella misura in cui, essendo due fenomeni distinti, il fine di evadere le imposte non potrebbe essere integrato dalla volontà di eluderle.

⁴⁰ In senso conforme VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, cit., pag. 7, per cui la colpevolezza svolge "un ruolo predominante di selezione del penalmente rilevante, incidente in senso riduttivo sulle scelte ipertrofiche d'incriminazione del legislatore nel momento in cui esse debbano tradursi in responsabilità effettive ed individuali", con la conseguenza che, per il principio personalistico, devono ritenersi inapplicabili le "fattispecie penali formalmente esistenti e tuttavia soggettivamente "non conoscibili".

fatto, riescano dove hanno fallito, al livello del fatto tipico, i corollari della riserva di legge e del divieto di analogia⁴¹: escludere la rilevanza penale dell'elusione fiscale⁴².

5.2. Possibilità di conoscere l'illecito e prevedibilità dell'esito giudiziario. L'incidenza dell'abuso del diritto tra colpevolezza e legalità convenzionale.

All'interno della concezione normativa della colpevolezza la coscienza dell'illiceità è elemento autonomo⁴³ distinto dal dolo e descrive, in capo all'autore del fatto, la conoscenza (anche potenziale) della contrarietà al diritto del suo comportamento. Proprio perché la colpevolezza esprime un rimprovero per il comportamento tenuto - tanto più giustificato, quanto più l'autore sia consapevole di aver realizzato un fatto contrastante con l'ordinamento giuridico - occorre chiedersi se ed a quali condizioni possa muoversi un rimprovero quando manchi questa consapevolezza.

Le funzioni della colpevolezza in precedenza considerate ed il collegamento con le finalità della pena spingono a riflettere sulla necessità del rimprovero⁴⁴ nei confronti del

⁴¹ In senso conforme PALAZZO F., *Sistema delle fonti e legalità penale*, in INSOLERA G. (a cura di), *Riserva di legge e democrazia penale: il ruolo della scienza penale*, Bologna, 2005, pag. 89, per il quale, fortunatamente, il diritto penale ha potuto "beneficiare di una categoria dogmatica che ha consentito di recuperare quanto perduto sul terreno della legalità e della connessa garanzia di libertà. Il riferimento è alla colpevolezza e agli sviluppi impressi a suo tempo dalla Corte costituzionale alla disciplina dell'*error iuris*". Secondo l'Autore, tuttavia, "una più coerente evoluzione del sistema avrebbe dovuto condurre ad un generalizzato e penetrante controllo di costituzionalità proprio sulla legge e sulle mancanze *sub specie* di determinatezza e di riserva di legge piuttosto che al potenziamento di un ruolo supplente della colpevolezza affidato alle mani dei singoli giudici".

⁴² Questo è stato, a ben vedere, l'atteggiamento della nostra Corte Costituzionale: nella già richiamata sent. 364/1988 traspare un'opzione – sia pure problematicamente espressa – per l'inapplicabilità di fattispecie penali formalmente esistenti e tuttavia soggettivamente "non conoscibili".

⁴³ In estrema sintesi, le riflessioni sulla coscienza dell'illiceità penale sono ordinate intorno alle contrapposte "teorie del dolo e della colpevolezza" che richiedono, la prima, una "consapevolezza attuale ed effettiva dell'antigiuridicità della propria azione" e, la seconda, la mera conoscibilità del carattere antigiuridico che assurge a "coefficiente di colpevolezza diverso dal dolo, rispetto al quale, invece, sarebbe piuttosto necessaria la coscienza e volontà attuale degli elementi tipici della fattispecie (ed eventualmente anche dell'"offensività" in quest'ultima insita)". Poiché la "teoria del dolo" è costruita su un coefficiente psicologico effettivo essa "è da sempre ritenuta affetta da significativi ostacoli di carattere pratico-applicativo [perché] finisce difatti col ridurre il dolo ad un'eccezione, posto che di rado colui che agisce si rappresenta effettivamente e positivamente, al momento dell'azione, la qualifica "giuridica" di ciò che fa". Così VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni*, cit., pag. 225 ss., per il quale "si rischierebbe di premiare forme di ignoranza della legge preordinate o ingiustificabili, laddove il reato non sia rilevante anche a titolo di colpa". Poiché la "teoria della colpevolezza" è invece costruita su un dato psicologico potenziale il suo "sistema penale "ideale" di funzionamento è quello ove le norme incriminatrici ripetano fatti già per loro stessa "natura", per così dire, avvertiti come "meritevoli di repressione": essa mira pertanto a "qualificare come colpevoli atteggiamenti soggettivi aventi come diretto referente soltanto i momenti di disvalore pregiudiziale dell'azione compiuta", entrando in difficoltà di fronte ai c.d. "reati artificiali", fatti dalla neutralità valoriale nel momento pregiudiziale.

⁴⁴ In questo senso FIANDACA G., *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione*, cit., pag. 857 ss., che sottolinea il suggerimento di ROXIN nel "raccordare la valutazione della rimproverabilità dell'errore su norma penale al giudizio relativo alla necessità di punire il soggetto errante per ragioni di prevenzione generale e speciale. Tale necessità verrebbe meno nei casi, in cui l'erronea valutazione dell'illiceità penale sia dovuta a cause che non contraddicono le aspettative di comportamento riferibili a un "normale" cittadino fedele all'ordinamento: in altri termini, se l'errore di cui si tratta può essere commesso da qualsiasi persona, è escluso che ne derivi un cattivo esempio per i terzi, da scongiurare con una pena generalpreventiva; nello stesso tempo,

soggetto imputabile, che si è rappresentato ed ha voluto un fatto senza essere però cosciente dell'illegalità della sua condotta perché ignora che il suo comportamento è vietato oppure lo ritiene erroneamente lecito. Queste riflessioni ruotano in buona sostanza intorno alla validità ed ai limiti dell'affermazione per cui senza coscienza dell'illiceità il fatto (tipico ed antigiuridico) non è colpevole.

È noto che, secondo l'originaria interpretazione dell'art. 5 c.p., per il principio dell'*ignorantia legis non excusat* non vi era differenza, ai fini della responsabilità penale, tra la mancata e l'erronea conoscenza dell'illiceità penale⁴⁵ ed in questi termini il principio fu originariamente inteso anche dalla Corte costituzionale per cui “nel vigente ordinamento italiano e in particolare per l'applicabilità della legge penale, il legislatore nella sua discrezionalità prescinde dall'informazione del destinatario sulla esistenza e sul tenore della norma”⁴⁶. La pretesa absolutezza di conoscibilità del precetto iniziò ad entrare in frizione all'aumentare dei “reati artificiali”, di quei delitti di pura creazione legislativa le cui condotte incriminate non trovano una “corrispondente e diffusa disapprovazione sociale”⁴⁷ perché “la massa crescente delle disposizioni penali – talora ipertrofiche e poco chiare, talaltra tecnicamente complesse – pone non di rado il cittadino in una condizione, che obiettivamente favorisce l'ignoranza e/o l'erronea conoscenza della norma incriminatrice”⁴⁸.

la natura dell'errore sarebbe tale, da non lasciar affiorare l'esigenza di una sanzione che rieduchi il soggetto al rispetto dei valori giuridici”. Quale applicazione del criterio della buona fede anche ai delitti si veda FORNASARI G., *Buona fede e delitti: limiti normativi dell'art. 5 c.p. e criteri di concretizzazione* (nota a Trib. Milano, 12.02.1986), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1987, pag. 449.

⁴⁵ Tale impostazione si riteneva giustificata dalla “incondizionata prevalenza della legge e degli interessi pubblici da essa rappresentati, rispetto ad una più puntuale valutazione delle condizioni personali che ne abbiamo accompagnato la violazione, nel quadro di uno statualismo accentratore ed autoritario”. Così PULITANO D., *Ignoranza della legge, cit.*, pag. 26.

⁴⁶ In questa prospettiva, secondo la Corte “base costituzionale del principio espresso nell'art. 5 c.p., va rintracciata nell'art. 73, comma terzo, della Costituzione, il quale subordina l'entrata in vigore delle leggi alla loro pubblicazione, considerando questa elemento essenziale ed imprescindibile per la loro efficacia, articolo coordinato con il 25, comma secondo, che esclude la retroattività della norma penale. Sistema questo dal quale può ricavarsi la possibilità offerta a chiunque di avere la conoscenza precisa della norma nel testo promulgato e che, applicato in quasi tutti gli ordinamenti attuali, ha indotto ad identificare l'antico principio *ignorantia iuris non excusat* con quello di *nemo censetur ignorare legem*”. Così Corte. Cost., sent. 25.03.1975, n. 74, in *Foro it.*, 1/1975, pag. 1323.

⁴⁷ Sul punto si veda VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni, cit.*, pag. 6, il quale se “la personalizzazione dell'imputazione del reato è la base essenziale di una reazione punitiva che non voglia operare al di là dei limiti costituzionalmente segnati [...] rispetto ad un catalogo di reati ipertrofico, mal coordinato ed in buona misura inconoscibile, costituito nel suo nucleo più cospicuo da illeciti privi per definizione di un qualsivoglia substrato “materialmente” (prima ancora che eticamente) significativo [si chiede] quale tipo di rimprovero può e deve essere mosso? *Ictu oculi*, l'unica stigmatizzazione possibile a proposito di fattispecie il cui nucleo di disvalore pare cogliersi soltanto con riferimento a contingenti opzioni politiche, dovrebbe essere anch'essa “politica”, nel senso di un biasimo verso forme di disubbidienza, in quanto tali e solo perché tali, rispetto a scelte di cangianti maggioranze”. Sul punto si rinvia a SGUBBI F., *Il reato come rischio sociale: ricerche sulle scelte di allocazione dell'illegalità penale*, Bologna, 1990, pag. 90, nonché MASSARO A., *Reati a movente culturale o religioso. Considerazioni in materia di ignorantia legis e coscienza dell'offesa*, in MASSARO A.-TRAPANI M. (a cura di), *Temi penali*, Torino, 2013, pag. 133 ss.

⁴⁸ Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 412, i quali rilevano che i primi temperamenti si ebbero con il riconoscimento, da parte della giurisprudenza, dell'efficacia scusante alla buona fede nelle contravvenzioni, “a condizione che la mancanza di coscienza della illiceità del fatto derivasse non dalla

Una rilettura dell'art. 5 c.p. costituzionalmente orientata al principio personalistico della responsabilità penale, come sancito all'art. 27, primo comma, rendeva necessario accertare la percezione del disvalore penale in capo all'autore del fatto. E non solo. Poiché il carattere "marcatamente personale dell'illecito penale" non si esaurisce al primo comma dell'art. 27, ma è altresì desunto dal successivo terzo comma⁴⁹, affinché la funzione rieducativa della pena sia credibile "la risposta punitiva deve operare nei confronti di un soggetto che si trovi in condizione di avvertire il disvalore del fatto" perché, in caso contrario, si altera il "rapporto di fiducia tra il cittadino e l'autorità che fa, tra l'alto, da premessa alla stessa disponibilità del reo a sottoporsi al procedimento rieducativo"⁵⁰.

Il punto di equilibrio⁵¹ tra il principio di colpevolezza e l'esigenza di prevenzione generale si rinviene nella possibilità di ancorare il rimprovero non già all'effettiva conoscenza del precetto e quindi del carattere criminoso del proprio comportamento, ma alla mera conoscibilità⁵²: deve pertanto ritenersi colpevole "non solo chi agisce sapendo di violare il precetto penale, ma anche chi tiene quel comportamento ignorando le prescrizioni al riguardo che egli però avrebbe ben potuto conoscere con una previa e doverosa richiesta di informazione"⁵³. Se alla conoscibilità dell'illecito segue la rimproverabilità del

semplice ignoranza della legge, ma da un "elemento positivo", consistente in una circostanza che inducesse alla condizione della liceità del comportamento tenuto", in questo senso Cass. pen., 05.03.1980, in *Riv. pen.*, 1981, pag. 202.

⁴⁹ In questi termini BRICOLA F., *Teoria generale del reato*, cit., pag. 53.

⁵⁰ Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 413. Si veda anche BRICOLA F., *La discrezionalità nel diritto penale*, cit., pag. 359, nota 295, per il quale se il fine della pena è la rieducazione, esso presuppone "un fatto colpevole, come presupposto dell'imputazione penale. Non si vede, infatti, quale funzione rieducativa possa esplicare la pena nei confronti di un soggetto che viene chiamato a rispondere di un evento lesivo, semplicemente collegato ad un nesso causale con la propria condotta". Il collegamento sistematico tra i commi primo e terzo dell'art. 27 della Costituzione è stato successivamente valorizzato dalla Corte costituzionale nella sentenza 24.03.1988, n. 364, con l'affermazione che "l'art. 27 Cost. non può esser adeguatamente compreso ove lo si legga in maniera, per così dire, spezzettata, senza collegamenti "interni". I commi primo e terzo vanno letti in stretto collegamento: essi, infatti, pur enunciando distinti principi, costituiscono un'unitaria presa di posizione in relazione ai requisiti subiettivi minimi che il reato deve possedere perché abbiano significato gli scopi di politica criminale enunciati, particolarmente, nel terzo comma. Delle due l'una: o il primo è in palese contraddizione con il terzo comma dell'art. 27 Cost. oppure è, appunto, quest'ultimo comma che svela, ove ve ne fosse bisogno, l'esatto significato e la precisa portata che il principio della responsabilità penale personale assume nella Costituzione".

⁵¹ L'esigenza di bilanciare tutela dei beni giuridici e garanzie individuali "induce a ricostruire i requisiti della possibilità di conoscenza della norma penale, più che sulla base dell'effettivo stato psicologico dell'agente e di quanto si poteva da lui concretamente esigere, in funzione di ciò che è richiedibile a un uomo medio "fedele al diritto": di qui, una (inevitabile?) oggettivazione del criterio di valutazione relativo alla esigibilità della conoscenza del divieto". Così FIANDACA G., *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione*, cit., pag. 857. Sul punto si veda anche PULITANO D., *L'errore di diritto nella teoria del reato*, cit., pag. 514.

⁵² Per l'approfondimento si rinvia a PALAZZO F., *Ignorantia legis: vecchi limiti ed orizzonti nuovi della colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1988, pag. 935; PULITANO D., *Ignoranza della legge* (dir. pen), in *Enc. dir.* XX, 1970, pag. 23; ROMANO M., Art. 5, in *Commentario*, cit., pag. 103; STORTONI L. *L'introduzione nel sistema penale dell'errore scusabile di diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1988, pag. 1313; VASSALLI G., *L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione della colpevolezza*, in *Giur. cost.*, cit., pag. 3.

⁵³ Così PALAZZO F., *Corso di diritto penale. Parte generale*, Torino, 2016, pag. 443, per cui conoscenza e conoscibilità del precetto penale sono equivalenti non rilevando "l'effettivo processo motivazionale del soggetto difforme al diritto, ma quello, diverso e conforme al diritto, che in quelle date condizioni avrebbe

comportamento, risulta logicamente speculare che l'autore non è rimproverabile in mancanza della possibilità di conoscere il precetto.

Il confine tra responsabilità ed irrilevanza penale per mancanza di colpevolezza (*sub specie* impossibilità di conoscere il precetto) corre lungo l'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale e la valutazione sulla responsabilità penale poggia sulle coppie concettuali, simmetriche ed opposte, "evitabilità-inescusabilità" ed "inevitabilità-scusabilità"⁵⁴, come stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza 364/1988⁵⁵: "il problema dei rapporti tra soggetto e legge penale, tra soggetto e norma penale, vanno impostati, come impone la Costituzione, nell'ambito dell'autonomo requisito della "possibilità di conoscenza della legge penale"⁵⁶ perché "a nulla varrebbe, infatti, in sede penale, garantire la riserva di legge statale, la tassatività delle leggi ecc. quando il soggetto fosse chiamato a rispondere di fatti che non può, comunque, impedire od in relazione ai quali non è in grado, senza la benché minima sua colpa, di ravvisare il dovere d'evitarli nascente dal precetto. Il principio di colpevolezza, in questo senso, più che completare, costituisce il secondo aspetto del principio, garantistico, di legalità, vigente in ogni Stato di diritto"⁵⁷.

potuto svolgersi". Secondo FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, 420 ss., questo modello di soluzione dell'*ignorantia iuris* è "frutto di un compromesso politico criminale tra il riconoscimento del principio di colpevolezza e il soddisfacimento di esigenze generalpreventive" che si concretizza nella natura ibrida del giudizio di colpevolezza integrato, sostanzialmente, da un misto di dolo e colpa: "nei casi di ignoranza evitabile-inescusabile [...], il rimprovero penale assume infatti a fondamento: per un verso, il dolo riferito al fatto tipico; e, per altro verso, un elemento di colpevolezza riferito alla mancata conoscenza del divieto penale che assume, strutturalmente, i caratteri della colpa, più precisamente della *colpa iuris*: al soggetto si muove, in altri termini, l'addebito di non aver evitato un'*ignorantia legis* che poteva e doveva evitare".

⁵⁴ IBIDEM, pag. 414, nonché ROMANO M., *Art. 5, in Commentario, cit.*, pag. 111.

⁵⁵ Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364, in *Foro it.*, vol. 111, 1988, pag. 1385, con nota di FIANDACA G., *Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: "Prima lettura" della sentenza n. 364/1988*, nonché in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1990, pag. 379 ss., con nota di MANTOVANI F., *Ignorantia legis scusabile ed inescusabile*; in *Leg. pen.*, 1988, pag. 449, con nota di PADOVANI T., *L'ignoranza inevitabile sulla legge penale e la declaratoria di incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.*; in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1988, pag. 920 ss., con nota di PALAZZO F.C., *"Ignorantia legis": vecchi limiti ed orizzonti nuovi della colpevolezza*; *ivi*, pag. 1313, con nota di STORTONI L., *L'introduzione nel sistema penale dell'errore scusabile di diritto: significati e prospettive*; in *Giur. cost.*, 1988, pag. 1, con nota di VASSALLI G., *L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione della colpevolezza*.

⁵⁶ "Allorché s'ignori la legge penale e l'ignoranza sia inevitabile la mancata relazione tra soggetto e legge, tra soggetto e norma penale, diviene, ai sensi dell'art. 27, primo comma, rilevante (risultando esclusa la personalità dell'illecito e non essendo legittima la punizione in carenza del requisito della colpevolezza costituzionalmente richiesta) mentre, ove l'ignoranza della legge penale sia evitabile, rimproverabile, la stessa mancata relazione tra soggetto e legge, tra soggetto e norma penale, non esclude la punizione dell'agente che versa in errore di diritto (sempre che si realizzino tutti gli altri requisiti subiettivi ed obiettivi d'imputazione) giacché, in quest'ultima ipotesi, tale mancata relazione già rivela quanto meno un'"indifferenza" dell'agente nei confronti delle norme, dei valori tutelati e dell'ordinamento tutto". Così Corte cost., sent. 364/1988, *cit.*

⁵⁷ Secondo SGUBBI F., *Il reato come rischio sociale, cit.*, pag. 89 ss., il carattere sanzionatorio delle incriminazioni "atipiche" incide sull'elemento soggettivo che difficilmente trova un aggancio sul fatto: in un diritto penale in cui il "reato è illecito di mera trasgressione [...]" la responsabilità penale è distribuita socialmente, è artificialmente allocata in base a contingenti scelte politiche", con il rischio del declino della "legalità" e "tassatività", nonché della scomparsa del "fatto ed il suo disvalore [perché] il bene giuridico oggetto dell'intervento penale è artificiale, è privo di un sostrato pre-normativo, coincide coi fini dello Stato: in una sorta di "atipicità" dell'illecito penale a causa del quale risulta sempre più difficoltosa l'individuazione del confine tra lecito e illecito penale". Si veda anche ROMANO M., *Art. 5, Commentario, cit.*, pag. 108, per cui non è necessario che "l'agente sappia che il suo comportamento è penalmente vietato [...]: se si rappresenta in

Un passaggio di questa sentenza merita attenzione per i riverberi sulle nostre riflessioni. Nell'affermare che la colpevolezza prevista dalle disposizioni del codice penale deve essere "arricchita, in attuazione dell'art. 27, primo e terzo comma, Cost., fino ad investire, prima ancora del momento della violazione della legge penale nell'ignoranza di quest'ultima, l'atteggiamento psicologico del reo di fronte ai doveri d'informazione o d'attenzione sulle norme penali, doveri che sono alla base della convivenza civile", per la Corte costituzionale "risalire alle "cause" dell'ignoranza della legge penale, per verificarne l'evitabilità, costituisce verifica dell'esistenza, in concreto, almeno d'un atteggiamento d'indifferenza, da parte dell'agente, nei confronti della doverosa informazione giuridica [quale] diretta esplicazione dei doveri di solidarietà sociale, di cui all'art. 2 Cost."⁵⁸.

A tal fine è necessario individuare i criteri in base ai quali affermare l'inevitabilità-scusabilità e, conseguentemente, escludere la colpevolezza. È la stessa Corte costituzionale a prospettare i criteri:

a. "soggettivi puri" integrati da "parametri che valutino i dati influenti sulla conoscenza del precetto esclusivamente alla luce delle specifiche caratteristiche personali dell'agente" e consentano di personalizzare il giudizio di colpevolezza⁵⁹;

b. "oggettivi puri"⁶⁰ in base ai quali "l'errore sul precetto è inevitabile nei casi d'impossibilità di conoscenza della legge penale da parte d'ogni consociato". Secondo la Corte costituzionale si tratta di casi riconducibili, da una parte, alla "(oggettiva) mancanza di riconoscibilità della disposizione normativa (ad es. assoluta oscurità del testo legislativo)"⁶¹, dall'altra, "ad un gravemente caotico (la misura di tale gravità va apprezzata

termini congrui il contenuto di disvalore giuridico della propria condotta, la minore o maggiore gravità delle conseguenze penali o anche la stessa qualificazione del fatto quale illecito civile o amministrativo [...] è indifferente".

⁵⁸ L'osservanza dell'art. 27, primo comma, richiede "quale essenziale requisito subiettivo d'imputazione, oltre alla coscienza e volontà dell'azione od omissione, almeno la colpa quale collegamento subiettivo tra l'autore del fatto ed il dato significativo (sia esso evento oppur no) addebitato". Così Corte costituzionale, sent. 13.12.1988, n. 1085, in *Cass. pen.*, 5/1989, pag. 758, con nota di PISANI A., *Brevi note in tema di furto d'uso*.

⁵⁹ Tali criteri devono trovare applicazione in ipotesi marginali "nelle quali il deficit di personalità dell'agente emerge in maniera corposa e incontrovertibile". Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 416, i quali prendono ad esempio i "soggetti che non sono in grado di percepire l'illiceità del fatto, perché carenti di un livello minimo di socializzazione e cultura", ad esempio gli stranieri extracomunitari giunti in Italia poco tempo prima della commissione del fatto. Con riferimento al rapporto tra "fattore culturale" ed errore sul precetto si rinvia a BERNARDI A., *Il "fattore culturale" nel sistema penale*, Torino, 2010, pag. 110 ss.

⁶⁰ La Corte costituzionale ha tuttavia precisato che "la spersonalizzazione che un giudizio formulato alla stregua di criteri oggettivi puri necessariamente comporta va, tuttavia, compensata [...] dall'esame di eventuali, particolari conoscenze ed "abilità" possedute dal singolo agente: queste ultime, consentendo all'autore del reato di cogliere i contenuti ed il significato determinativo della legge penale escludono che l'ignoranza della legge penale vada qualificata come inevitabile".

⁶¹ Evidenziano come circostanze obiettive di questo tipo debbano più correttamente rilevare sul piano della legalità: "nei casi di assoluta oscurità del testo legislativo, ancor prima della colpevolezza viene meno proprio l'esistenza di un precetto penale giuridicamente vincolante" ed il legislatore ha violato il principio della sufficiente determinatezza della fattispecie penale. FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 417. In senso conforme per STORTONI L. *L'introduzione nel sistema penale dell'errore scusabile di diritto*, in *Riv. it.*

anche in relazione ai diversi tipi di reato) atteggiamento interpretativo degli organi giudiziari”;

c. “misti” per cui l’“inevitabilità può esser determinata, fra l’altro, da particolari, positive, circostanze di fatto in cui s’è formata la deliberazione criminosa (es. “assicurazioni erronee” di persone istituzionalmente destinate a giudicare sui fatti da realizzare; precedenti, varie assoluzioni dell’agente per lo stesso fatto ecc.)”⁶². In questi casi, occorre considerare la possibilità della “generalizzazione dell’errore nel senso che qualunque consociato, in via di massima, sarebbe caduto nell’errore sul divieto ove si fosse trovato nelle stesse particolari condizioni dell’agente”, fermo restando la necessità che una simile “spersonalizzazione del giudizio [sia] compensata dall’indagine attinente alla particolare posizione del singolo agente in generale, ma soprattutto quando eventualmente possieda specifiche cognizioni”⁶³.

Una volta declinati i criteri per accertare l’inevitabilità dell’ignoranza, la Corte costituzionale si sofferma sull’ipotesi del “soggetto, sano e maturo di mente, che commetta un fatto criminoso ignorandone l’antigiuridicità [ritenuta] concepibile soltanto quando si tratti di reati che, pur presentando un generico disvalore sociale, non sono sempre e dovunque previsti come illeciti penali ovvero di reati che non presentino neppure un generico disvalore sociale (es. violazione di alcune norme fiscali ecc.)”⁶⁴. Tale ipotesi consente di

dir. proc. pen., 4/1988, pag. 1324 ss., si è in questi casi “in presenza di un vizio di tassatività della norma e/o di carenza totale di un suo ancoramento alla tutela di un bene costituzionalmente rilevante, posto che a questa fenomenologia non possono non ascriversi rispettivamente le ipotesi di totale e oggettiva inconoscibilità del contenuto della norma e di (totale e oggettiva anch’essa) imprevedibilità dell’illiceità del fatto. Si tratterebbe quindi di fattispecie concrete in cui non tanto di difetto di colpevolezza dovrebbe farsi questione ma, prima ancora, di illegittimità costituzionale della norma incriminatrice”.

⁶² I criteri misti sono quelli che meglio rispondono ad una “colpevolezza che si preoccupa di bilanciare, in modo equilibrato, esigenze individualgarantistiche ed esigenze generalpreventive”. Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pag. 419.

⁶³ Secondo le Sezioni Unite, quanto alla “regola della c.d. ignoranza inevitabile, è noto che essa può applicarsi al cittadino comune, sfornito di specifiche competenze, allorché egli abbia assolto il dovere di conoscenza con l’ordinaria diligenza attraverso la corretta utilizzazione dei mezzi di informazione, di indagine e di ricerca dei quali disponga, mentre non può validamente essere invocata da chi svolge una attività rispetto alla quale ha il dovere di informarsi con diligenza sulla normativa esistente - ed è certamente questo il caso, ricorrente nella specie, del legale rappresentante di una società di capitali, tenuto alla puntuale conoscenza e osservanza (anche attraverso la scelta e l’ausilio di collaboratori competenti) delle normative correlate allo svolgimento dell’attività imprenditoriale -, né in caso di mero dubbio interpretativo, che comporta comunque l’obbligo di evitare la condotta a rischio di sanzione”. Così Cass. pen., Sez. Unite, Sent., sent. 12.09.2013, n. 37425, in *Cass. pen.*, 1/2014, pag. 66, con nota di CIRAULO A., *La punibilità degli omessi versamenti dell’Iva e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*.

⁶⁴ Proprio la materia tributaria è un classico esempio di sistema normativo “i cui riverberi penalistici assumono dunque un carattere “artificiale” che non deriva (perlomeno non più) da “un ridimensionamento della connotazione “assiologica” degli illeciti [quanto] piuttosto dalla particolare caratterizzazione strutturale dei medesimi, dalla loro elevata “normativizzazione”. Così VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni*, cit., pag. 387 ss. Si veda anche CADOPPI A., *Il reato omissivo proprio*, Padova, II, 1988, pag. 1206 e 1238, il quale, individuato il “bene giuridico (finale) protetto nell’ambito dei reati tributari [nell]’interesse dello Stato alla percezione dei tributi”, rileva come l’adempimento dell’obbligazione tributaria “presuppone una catena di obbligo prodromici e sussidiari ad essa” il cui rispetto deve essere l’obiettivo dell’apparato sanzionatorio. Nella verifica sulle *Kulturnormen* in tema di evasione fiscale, il medesimo Autore segnala non già la mancata percezione del disvalore sociale, quanto un forte limite psicologico alla “mentalità tributaria” costituito dalla mancata immediata percezione della contropartita rispetto alle imposte pagate. In senso conforme, con

richiamare la tradizionale distinzione tra reati naturali (*mala in se*) e reati artificiali (*mala quia vetita*). Mentre per i primi il disvalore è apprezzabile anche al di là e prima della dimensione giuridica, nei secondi il disvalore è soltanto giuridico nel senso che i fatti incriminati appaiono socialmente neutri ed è soltanto il divieto legislativo a conferire una qualificazione negativa⁶⁵, con la conseguenza che “la neutralità assiologica del fatto fa sì che la sua rappresentazione molto difficilmente possa costituire causa sufficiente alla conoscenza/informazione giuridica”⁶⁶. La possibilità di muovere un rimprovero diventa pertanto più difficile avuto riguardo ai “reati artificiali” in relazione ai quali, di fronte all’antigiuridicità della condotta, è necessario individuare un collegamento personalistico sul quale sviluppare - sul piano tanto applicativo quanto dogmatico - la questione dell’errore di diritto.

Per valutare la scusabilità o meno dell’ignoranza in relazione a queste categorie di reati, a fronte della duplice ipotesi in cui, da una parte, “il soggetto effettivamente si rappresenti la possibilità che il suo fatto sia antigiuridico” e, dall’altra, “neppure si rappresenti tale possibilità”, secondo la Corte costituzionale “mentre nella prima ipotesi, esistendo, in concreto [...] l’effettiva previsione di tale possibilità, non può ravvisarsi ignoranza inevitabile della legge penale”⁶⁷, nella seconda è invece richiesta “un’attenta valutazione delle ragioni per le quali l’agente, che ignora la legge penale, non s’è neppure prospettato un dubbio sull’illiceità del fatto”. In particolare, “se l’assenza di tale dubbio discende, principalmente, dalla personale non colpevole carenza di socializzazione dell’agente, l’ignoranza della legge penale va, di regola, ritenuta inevitabile”, come inevitabile è l’errore sul divieto, nel caso di reati c.d. artificiali, quando per l’agente è “oggettivamente

riferimento al tempo in cui è entrata in vigore la legge penale tributaria 516/1982, MUSCO E., *Reati Tributari*, cit., pag. 1040, che individua le cause dell’imponente evasione fiscale nella “flebile coscienza dei doveri cosiddetti fiscali del cittadino a dispetto delle indicazioni costituzionali di cui all’art. 53 Cost., ma anche nella gravissima crisi di efficienza degli apparati amministrativo-finanziari di controllo e di repressione dell’epoca”

⁶⁵ Sul punto, da ultimo, si veda Trib. Milano, sent. 12.12.2016, n. 12077, in *Il Sole 24 ore*, 17 aprile 2017, con nota di GALIMBERTI A., *La legge sui rifiuti è «troppo complicata»: imprenditore assolto*, che ha assolto l’imputato, straniero imprenditore in Italia, perché “ha agito in buona fede ritenendo, di non essere tenuto a munirsi dell’autorizzazione ambientale sul presupposto che la merce esportata non fosse qualificabile come rifiuto”. A tale decisione, si legge nella sentenza, hanno contribuito “altri fattori, quale la non sufficiente chiarezza del dato normativo e l’assenza di una giurisprudenza di legittimità come di merito sul punto, unitamente al fatto che nel periodo di attività in Italia l’imputato si è rapportato in modo trasparente con le autorità amministrative senza che da esse venisse mai sollevato alcun dubbio sulla legittimità del suo operato, protano a ritenere poi che l’errore sulla legge penale in cui è incorso l’imputato sia scusabile ai sensi dell’art. 5 c.p. come interpretato dalla Corte costituzionale con la nota sentenza n. 364/88”.

⁶⁶ Così PALAZZO F., *Corso di diritto penale*, cit., pag. 446 ss., il quale invita a non sopravvalutare la distinzione tra reati naturali e reati artificiali: essendo relativa, perché “non esclude componenti di artificialità nei reati naturali e viceversa”, essa dovrebbe “spingere verso un accertamento concreto della causa psichica ad assumere informazioni sulla antigiuridicità del fatto”.

⁶⁷ All’agente è qui richiesto di superare “l’eventuale dubbio attraverso l’esatta e completa conoscenza della (singola) legge penale o, nel caso di soggettiva invincibilità del dubbio, ad astenersi dall’azione”.

imprevedibile l'illiceità del fatto", nonostante il corretto adempimento degli "obblighi d'informazione giuridica".

Seppur breve, questa ricognizione dei passaggi salienti della sentenza 364/1988 offre comunque gli strumenti necessari per verificare se all'affermata rilevanza penale dell'elusione fiscale potesse ostare il principio di colpevolezza, laddove la Suprema Corte riteneva che la propria decisione rispettasse quello di legalità: sul piano oggettivo, poiché con la sentenza *Dolce e Gabbana* si è registrato un improvviso mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale, per effetto del quale sono state considerate penalmente rilevanti le condotte elusive che prima erano indifferenti per il diritto penale⁶⁸, si ritiene che non fosse (ancora) possibile muovere un rimprovero essendo scusabile l'ignoranza fondata sul ragionevole convincimento della differenza ontologica tra evasione fiscale ed elusione; su quello soggettivo perché neanche la più diligente attività d'informazione giuridica avrebbe potuto insinuare, in quel tempo, il dubbio della rilevanza penale dell'elusione fiscale. A ben vedere, anche se fosse stata preliminarmente presentata, ai sensi dell'allora vigente art. 21 della legge 413/1991⁶⁹, la richiesta di parere per l'applicazione delle norme antielusive "ai casi concreti rappresentati dal contribuente", l'Amministrazione finanziaria interessata non avrebbe di certo potuto prospettare conseguenze penali a quegli "atti, fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti". Soltanto successivamente alle prime affermazioni giurisprudenziali⁷⁰ sulla rilevanza penale dell'elusione, nel contribuente sarebbe potuto sorgere un dubbio, che la risposta all'interpello⁷¹ avrebbe di certo alimentato con l'affermazione, ai fini ovviamente amministrativi, dell'elusività della condotta prospettata.

⁶⁸ Ancor prima della mancanza di colpevolezza, è stato rilevato che a fronte di una simile situazione "risulta nella sostanza violato, per il cittadino ignaro del repentino mutamento, il principio di non retroattività delle incriminazioni". Così FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 417. Si veda anche PADOVANI T., *L'ignoranza inevitabile della legge penale, cit.*, pag. 453 ss.

⁶⁹ A seguito della revisione della disciplina dell'interpello, il riferimento è ora all'art. 11 della legge 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

⁷⁰ Sull'importanza del formante giurisprudenziale quale filtro attraverso il quale il consociato ha la possibilità di conoscere il precetto si vedano le Sezioni Unite le quali rilevano che nella giurisprudenza della Corte EDU al principio di legalità si collegano i valori della accessibilità della norma violata e della prevedibilità della sanzione, accessibilità e prevedibilità che si riferiscono non alla semplice astratta previsione della legge, ma alla norma "vivente" quale risulta dall'applicazione e dalla interpretazione dei giudici; pertanto, la giurisprudenza viene ad assumere un ruolo decisivo nella precisazione del contenuto e dell'ambito applicativo del precetto penale". Così Cass. pen., Sez. Unite, 19.04.2012, n. 43952, in *Cass. pen.*, 1/2013, pag. 80, con nota di BARTOLI R., *Configurabilità del tentativo di rapina impropria finalizzata all'impunità: tra legalismo, teologia e Costituzione*.

⁷¹ Nella prospettiva convenzionale e sempre con riferimento al dovere di informazione, per la Corte EDU "la portata della nozione di prevedibilità dipende in gran parte dal contenuto del testo in questione, dall'ambito che esso ricopre nonché dal numero e dalla qualità dei suoi destinatari. La prevedibilità di una legge non si oppone a che la persona interessata sia portata a ricorrere a consigli illuminati per valutare, a un livello ragionevole nelle circostanze della causa, le conseguenze che possono derivare da un determinato atto. Questo

Al netto delle riserve sul rispetto del principio di legalità, l'affermata rilevanza penale dell'elusione avrebbe dovuto valere soltanto per il futuro⁷², rendendo così prevedibile questa interpretazione, senza muovere alcun rimprovero attesa la scusabilità dell'*ignorantia legis*⁷³. In tal senso l'esigenza della conoscibilità dell'illecito presenta tratti comuni con la nozione convenzionale di legalità, con la precisazione che mentre sul piano nazionale la prevedibilità è intesa quale conoscibilità del precetto penale⁷⁴, che è elemento autonomo della colpevolezza nella sua concezione normativa, e riguarda una certezza individuale-soggettiva, sul piano europeo essa è invece rivolta ai requisiti di validità della norma e si riferisce ad una certezza generale-oggettiva, che verrebbe a mancare in "situazioni di confusione normativa indotta tanto dal dettato legislativo quanto anche dall'applicazione giurisprudenziale"⁷⁵.

Queste ultime situazioni appaiono rilevanti, come vedremo, nella disciplina speciale dell'errore di diritto in materia tributaria previsto dall'art. 15 del D. Lgs. 74/2000, alla quale si ritiene di poter ricorrere per continuare a scusare fatti anche successivamente alla sentenza

vale in particolare per i professionisti, abituati a dover dimostrare una grande prudenza nell'esercizio del loro mestiere. Da essi ci si può pertanto aspettare che valutino con particolare attenzione i rischi che quest'ultimo comporta. Così Corte Edu, Sez. II, sent. 20.01.2009, *Sud Fondi S.r.l. e altre 2 c. Italia*, par. 109, in *Dir. pen. cont.*, 16.05.2012, con nota di BEDUSCHI L., *Confisca degli "ecomostri" di punta Perotti: la corte di Strasburgo condanna l'Italia a versare alle imprese costruttrici 49 milioni di euro a titolo di equa riparazione*.

⁷² Sul punto della irretroattività della svolta giurisprudenziale, si rinvia a CADOPPI A., *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 2014, pag. 321, per il quale "non è pura fantasia il prospettare l'estensione dell'operatività delle regole di cui all'art. 2 c.p. anche ai mutamenti giurisprudenziali, col che si accoglierebbe il *prospective overruling*. Un'altra strada per evitare condanne retroattive di cittadini che hanno fatto – o che potevano fare – affidamento sul precedente al momento dell'azione, sarebbe quella della scusante dell'*ignorantia legis* inevitabile". Sul tema dell'applicabilità dei principi sulla successione del diritto penale nel tempo ai mutamenti giurisprudenziali si veda anche BARTOLI R., *Legalità europea versus legalità nazionale? Un tentativo di possibile integrazione*, in AA.VV., *La crisi della legalità. Il "sistema vivente delle fonti penali"*, cit., pag. 296.

⁷³ In senso conforme PULITANÒ D., *Paradossi della legalità*, cit., pag. 51, che accosta la scusante dell'*ignorantia legis* al *prospective overruling*: "entrambi sono modi di riconoscimento della rilevanza della prevedibilità dell'esito giudiziario, in chiave di garanzia; [...] la scusante dell'errore inevitabile sull'illiceità, come ritagliata dalla storica sentenza del 1988, funziona proprio come *prospective overruling*: la sentenza che assolve per tale scusante afferma una interpretazione che avrebbe dovuto già valere, ma che nel caso *sub judice* non basta a fondare una affermazione di responsabilità colpevole; varrà per il futuro, resa riconoscibile dalla sentenza che la ha dichiarata".

⁷⁴ Rileva che "rispetto alla garanzia incorporata nel *nullum crimen*, la garanzia della conoscibilità del precetto penale si limita ad offrire una tutela *ex post* (e pressoché solo teoria) all'individuo, comportando una mera rinuncia dell'ordinamento alla pena nei confronti di chi abbia versato senza propria colpa nell'ignoranza della legge penale. Un tale rimedio, tuttavia, lascia sopravvivere la legge penale stessa, anche quando la causa dell'ignoranza risiede nella sua oscurità, equivocità, imprecisione: vizi tutti che ne dovrebbero, invece, determinare la radicale illegittimità costituzionale al metro dell'art. 25, co. 2 Cost.". Così VIGANÒ F., *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, cit., pag. 223,

⁷⁵ In questi termini PALAZZO F., *Legalità fra law in the books e law in action*, in CADOPPI A. (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017, pag. 70 ss. Un ponte tra le due accezioni si coglie in una prospettiva emergente della legalità convenzionale. Secondo la Corte EDU, infatti, "sotto il profilo dell'articolo 7 [...] un quadro legislativo che non permette ad un imputato di conoscere il senso e la portata della legge penale è lacunoso non solo rispetto alle condizioni generali di "qualità" della "legge" ma anche rispetto alle esigenze specifiche della legalità penale". Così Corte Edu, Sez. II, sent. 20.01.2009, *Sud Fondi S.r.l. e altre 2 c. Italia*, par. 117, cit.

“*Dolce e Gabbana*” per i quali l’errore deve ritenersi evitabile (e quindi) inescusabile ai sensi dell’art. 5 c.p. come interpretato nella sentenza 364/1988.

A fronte delle evidenti differenze strutturali e terminologiche, questi due profili di certezza registrano una convergenza funzionale in termini di garanzia avuto riguardo all’incertezza applicativa della norma incriminatrice al momento della commissione del fatto⁷⁶. Tale convergenza porta a chiedersi fino a quando la prospettiva convenzionale della legalità possa prescindere dalla legittimità di un rimprovero ancorato alla colpevolezza dell’autore del fatto, esigenza per la prima volta ravvisata dalla Corte EDU nella sentenza “*Sud Fondi S.r.l.*”: sebbene “l’articolo 7 non menzioni espressamente il legame morale esistente tra l’elemento materiale del reato e la persona che ne viene considerata l’autore [...] la logica della pena e della punizione, così come la nozione di “*guilty*” (nella versione inglese) e la corrispondente nozione di “*personne coupable*” (nella versione francese) vanno nel senso di una interpretazione dell’articolo 7 che esige, per punire, un legame di natura intellettuale (coscienza e volontà) che permetta di rilevare un elemento di responsabilità nella condotta dell’autore materiale del reato. In caso contrario, la pena non sarebbe giustificata”⁷⁷.

5.3. Il particolarismo tributario e le obiettive condizioni di incertezza. Art. 15 del D. Lgs. 74/2000 e non punibilità dell’errore sulle norme tributarie integratrici del precetto.

La richiamata convergenza non esaurisce i rapporti che intercorrono sui piani della certezza generale-oggettiva ed individuale-soggettiva i quali possono altresì descriversi in termini consequenziali di causa ed effetto⁷⁸.

⁷⁶ È questa la ragione della violazione all’art. 7 della CEDU, censurata dalla Corte di Strasburgo nella sentenza *Contrada* e che potrebbe riprodursi “in altri casi di applicazione del concorso esterno in associazione mafiosa a fatti anteriori al 1994 (i c.d. “fratelli minori” di Contrada)”: in questi casi, proprio lo strumento dell’errore sul precetto costituirebbe una delle vie per introdurre “il *decisum* Contrada [...] stabilmente nel sistema senza alcuna necessità - per così dire - di “adattamento”, mediante un istituto [...] che si presterebbe ad accogliere in via generale ed una volta per tutte le istanze sottese a Contrada”, a condizione di una maggiore apertura della giurisprudenza sull’inevitabilità dell’errore. In questi termini PALAZZO F., *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, cit., pag. 1061.

⁷⁷ Così Corte EDU, Sez. II, sent. 20.01.2009, cit., par. 116. Secondo la Corte, in particolare, “sarebbe incoerente, da una parte, esigere una base legale accessibile e prevedibile e, dall’altra, permettere che si consideri una persona come “colpevole” e “punirla” quando essa non era in grado di conoscere la legge penale, a causa di un errore insormontabile che non può assolutamente essere imputato a colui o colei che né è vittima”. Sul punto si veda MANES V., *Art. 7*, cit., pag. 286, nonché MAZZACUVA FR., *Art. 7*, cit., pag. 247.

⁷⁸ VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni*, cit., pag. 403, precisa tuttavia che “voler individuare comunque nella norma l’accenno ad un rapporto di causalità psicologica tra le “obiettive condizioni di incertezza” e la violazione, è conclusione non direttamente asseverata dal dato testuale” dell’art. 15 del D. Lgs. 74/2000.

È la stessa Corte costituzionale, nella citata sentenza 364/1988, a precisare che “un precetto penale ha valore, come regolatore della condotta, non per quello che è ma per quel che appare ai consociati. E la conformità dell’apparenza all’effettivo contenuto della norma penale dev’essere assicurata dallo Stato che è tenuto a favorire, al massimo, la riconoscibilità sociale dell’effettivo contenuto precettivo delle norme”⁷⁹. La questione si iscrive “nell’ambito dei rapporti di lealtà, che in uno Stato democratico devono esistere fra autorità e cittadino, fra Stato e cittadino”⁸⁰, che nella materia tributaria sono espressamente declinati all’art. 10, commi primo e terzo, della legge 212/2000 recante lo Statuto dei diritti del contribuente a norma del quale “i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede [...]. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria”⁸¹.

L’aver subordinato la sanzione all’assenza di “condizioni di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria” introduce un profilo della colpevolezza⁸² e della possibilità di muovere un rimprovero tutto peculiare in questa materia, manifestandosi in questo modo il fenomeno del particolarismo tributario che “descrive l’attitudine delle norme fiscali a sovrapporsi a qualificazioni giuridiche ovvero a regole già formulate da norme giuridiche di altri settori disciplinari”⁸³, ivi compreso il diritto

⁷⁹ Così Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364, *cit.*, pag. 17.

⁸⁰ In questi termini MUSCO E., *Reati tributari*, *cit.*, pag. 1059.

⁸¹ Si ricorda che ai sensi dell’art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente “le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”. Nonostante sia pacifico che “alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, tuttavia alla specifica “clausola rafforzativa” di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come “principi generali dell’ordinamento tributario” non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest’ultima espressione, in particolare deve essere intesa nel significato di “principi generali del diritto, dell’azione amministrativa e dell’ordinamento tributari” [...]. A buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell’ordinamento tributario, già prima dell’entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l’interprete nell’esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti”. Così Cass. civ., Sez. Unite, 29.07.2013, n. 18184, in *Corr. trib.*, 36/2013, pag. 2825, con nota di TUNDO F., *Illegittimo l’atto impositivo emesso “ante tempus”: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?* Sul tema si rinvia a MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo* (nota a Cass. civ., Sez. Trib., 13.02.2009, n. 3559), in *Dir. prat. trib.*, 6/2014, pag. 954.

⁸² In realtà la disposizione presenta un profilo di stranezza dogmatica perché “l’ipotesi di non punibilità, a dispetto della matrice soggettiva che segna la tematica dell’errore, è costruita su un nucleo marcatamente oggettivo, l’obiettiva incertezza del testo normativo, un connotato che, quanto meno, sembra emarginare valutazioni personalistiche incentrate sul livello di sapere e sulla qualificazione tecnica del soggetto agente”. Così MANES V., *Le violazioni dipendenti da “obiettive condizioni di incertezza” e l’errore nel sistema dei reati tributari*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 3/2001, pag. 494. In senso conforme, rilevando un’“indecorosa espressione testuale, del tutto incurante delle più elementari regole della grammatica penalistica”, per FLORA G., *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2001, pag. 699, si è in presenza di un’“intima sconvolgente contraddizione”.

⁸³ In questi termini BORIA P., *Il sistema tributario*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 28 ss. Si veda anche VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni*, *cit.*, pag. 388, per il quale la necessità di entrate fiscali, “indiscutibilmente basile per l’esistenza stessa della struttura statale” si esprime attraverso “un

penale comune. Questa peculiarità investe anche la figura dell'errore di diritto disciplinata all'art. 47, terzo comma, c.p. con particolare riferimento all'errore sulla legge diversa da quella penale i cui effetti, analogamente al primo comma del medesimo articolo, si risolvono in un errore sugli elementi del fatto storico che esclude la punibilità dell'agente⁸⁴. Al contrario, se la norma extrapenale è integratrice del precetto - come sono le disposizioni antielusive contenute, ad esempio, nel previgente art. 37-bis del D.P.R. 600/1973⁸⁵ - la punibilità non è esclusa per ignoranza o errore ai sensi dell'art. 5 c.p. nei termini riconosciuti dalla Corte costituzionale nella sentenza 364/1988.

Sul piano applicativo è ben noto come la giurisprudenza di legittimità, proprio sulla base della distinzione tra norme extrapenali integratrici o meno del precetto, abbia costantemente escluso la scusabilità dell'errore sulle prime fatta salva l'ignoranza inevitabile⁸⁶, così pervenendo ad un'abrogazione in via interpretativa dell'art. 47, terzo comma, c.p., che era invece nato con "funzione chiarificatrice anche contro gli arbitri giurisprudenziali"⁸⁷.

sistema mutevole di regole e qualificazioni", LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., pag. 3, i quali evidenziano che "il diritto penale tributario costituisce un settore del "diritto penale", e non del "diritto tributario", nonché ZANNOTTI R., *La sanzione del diritto penale dell'economia (con particolare riferimento al diritto tributario)*, in *Riv. della Guardia di Finanza*, 5/2015, pag. 1217. Sia consentito infine il rinvio a SORBELLO P., *Evasione fiscale e politica criminale. Considerazioni sull'inopportunità sistemica della mancata corresponsabilizzazione degli enti nei reati tributari*, in *Ind. pen.*, 1/2011, pag. 169, per cui "se la sanzione rappresenta lo strumento predisposto dall'ordinamento per assicurare l'osservanza del precetto, sul piano tributario essa riveste importanza ulteriore perché alla funzione di assicurare l'osservanza del precetto si affianca quella di garantire il gettito erariale".

⁸⁴ Si veda ROMANO M., *Art. 47*, in *Commentario*, cit., pag. 491 ss.

⁸⁵ Per costante giurisprudenza "i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione possono essere integrati anche da comportamenti elusivi posti in essere dal contribuente per trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione, a condizione che sia individuata la norma anti elusiva, specificamente prevista dalla legge, violata". Così Cass. pen., Sez. III, sent. 06.10.2015, n. 40110, in *Leggi d'Italia*. Si rinvia a LANZI A.-ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014, pag. 190, per i quali "secondo un fenomeno di "integrazione" del tutto usuale in relazione a norme penali, in tutto o in parte, in bianco [la fattispecie dell'art. 4 del D. Lgs. 74/2000] richiama, per dar corpo al precetto, o per delineare - come nel caso di specie - gli elementi normativi caratterizzanti grazie ai quali si esprime (=gli elementi passivi fittizi), un'altra fonte normativa" anch'essa di rango legislativo.

⁸⁶ Così da ultimo Cass. pen., Sez. VI, 31.05.2016, n. 27941, in *Leggi d'Italia*. Si veda anche Sez. IV, 30.10.2003, n. 14819, *ivi*, per cui "l'errore scusabile ai fini dell'elemento intenzionale del reato, oltre che ad incidere sul fatto costituente reato, deve discendere dall'erronea interpretazione di una legge extrapenale e, cioè, deve cadere su una norma destinata esclusivamente a regolare rapporti giuridici di carattere non penale, né richiamati, esplicitamente o implicitamente, dalla norma penale. Tali leggi, infatti, inserendosi nel precetto penale ad integrazione della fattispecie criminosa, valgono a formare l'obiettività giuridica del reato, con la conseguenza che l'errore che ricada su di esse non può avere efficacia scusante al pari dell'errore sulla legge penale vera e propria".

⁸⁷ Così, in senso critico, MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., pag. 369, per il quale è "pura finzione retorica l'aprioristica e fuorviante tesi dell'incorporazione (o integrazione), seguita dalla vecchia dottrina e dall'ostinata giurisprudenza, in base alla quale si è creduto di poter distinguere tra: a) norme extrapenali integratrici del precetto penale, le quali [...] debbono considerarsi legge penale, per cui l'errore su di esse non scusa; b) norme extrapenali non integratrici del precetto penale, le quali, conservando la loro autonomia, attengono al fatto, per cui l'errore su di esse scusa". Secondo l'Autore "la distinzione è priva di base logica e giuridica [su quest'ultimo piano] la norma extra penale, in quanto necessariamente richiamata dalla legge penale e concorrendo, come tale, a determinarne l'estensione) o è sempre integratrice della norma penale o non lo è mai". In senso conforme PADOVANI T., *Itinerari della riforma penale tributaria*, in *Il fisco*, 1984, pag. 5492, per cui "da quando esiste la disposizione dell'art. 47 ultimo comma del codice penale la Corte di Cassazione

A fronte di questa “predisposizione culturale a favore dell’obbligatorietà incondizionata della legge penale”⁸⁸, il particolarismo tributario ha investito anche la disciplina dell’errore sulla legge extrapenale integratrice rendendo più difficile, nelle intenzioni del legislatore, la rimproverabilità del contribuente autore del fatto tipico in un settore caratterizzato da “illeciti altamente normativizzati”⁸⁹.

Con l’art. 8 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto⁹⁰, venne introdotta una previsione speciale di errore di diritto per la materia tributaria in base alla quale “l’errore sulle norme che disciplinano le imposte sui redditi e sul valore aggiunto esclude la punibilità quando ha cagionato un errore sui fatti che costituiscono reato a norma del presente decreto”⁹¹. Il fine di questa disciplina speciale era evidentemente quello di temperare, almeno nella materia tributaria, quella predisposizione culturale della giurisprudenza determinante la sostanziale abrogazione dell’art. 47, terzo comma, c.p.⁹². Un’esigenza importante se si considera che la legge 516/1982 ricorreva alla pena come *prima ratio* secondo una logica di penalizzazione a tappeto delle violazioni di obblighi tributari anche inoffensivi rispetto alla percezione del tributo⁹³, con evidente difficoltà di individuare un disvalore sul quale ancorare un rimprovero colpevole⁹⁴.

non è mai riuscita ad applicarla, non è mai riuscita cioè a rinvenire un errore su legge extrapenale che si risolvesse in un errore sul fatto”.

⁸⁸ Così MANTOVANI F., *Diritto penale, cit.*, pag. 369.

⁸⁹ È stato infatti rilevato come “in questo settore, più che in ogni altro, sia stata col tempo avvertita l’insostenibilità di noti atteggiamenti della giurisprudenza, propensi a ritenere errore sul precetto – come tale sempre e comunque irrilevante – qualsivoglia *error iuris*, sulla base della già ricordata “teoria dell’incorporazione”. Negli illeciti altamente normativizzati, lo si sa, ben magro rilievo residua al fatto, nell’economia del disvalore complessivo dell’illecito; un rilievo al quale, sul piano *lato sensu* soggettivo, può corrispondere poco più se non una “dominabilità”, una *suitas*. Escludere dall’ambito del dolo qualsivoglia forma di *scientia iuris*, significa ridurre a tale *suitas* il dolo dei reati tributari”. Così VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni, cit.*, pag. 389.

⁹⁰ Convertito con modificazioni dalla legge 07 agosto 1982, n. 516 (c.d. “manette agli evasori”).

⁹¹ Per l’approfondimento si rinvia a CADOPPI A., *Prime applicazioni giurisprudenziali in tema di errore di diritto in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2/1985, pag. 505; FLORA G., *Errore* (voce), in *Dig. disc. pen.*, IV, Torino, 1990, pag. 266; LANZI A., *L’esimente dell’errore su norme tributarie fra la giurisprudenza di legittimità e quella costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1/1988, pag. 331; MELCHIONDA A., *Colpevolezza ed errore nell’attuale sistema di diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1/1988, pag. 583; SEVERINO DI BENEDETTO P., *L’errore su norme tributarie*, in FIANDACA G.- MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 1997, pag. 289.

⁹² Si veda MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi, cit.*, pag. 245. La disposizione costituisce una “regola di civiltà” che amplia gli spazi di rilevanza dell’errore di diritto già aperti dalla sentenza della Corte costituzionale sull’art. 5 c.p. e che non dovrebbe offrire più il destro a letture abrogatrici giurisprudenziali”. Così NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Assago, 2000, pag. 230.

⁹³ Con la legge 516/1982 vide luce un articolato sistema repressivo in cui la tutela si è spostata dall’interesse sostanziale alla riscossione del tributo agli interessi strumentali connessi all’accertamento. Sul tema si veda LANZI A., *Lezioni di diritto penale tributario*, Parma, 1985, pag. 16, il quale, preso atto della ristrutturazione delle fattispecie penali svincolate dalla necessità di accertamento del quantum evaso, l’Autore sottolinea la stranezza di una disciplina repressiva degli illeciti tributari in cui non si criminalizzi per se stessa proprio l’evasione fiscale.

⁹⁴ Sul tema si rinvia a VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni, cit.*, pag. 390 ss., per il quale se “a questa artificializzazione esponenziale del catalogo dei reati fiscali si fosse accompagnata, secondo il corrente

La nuova disposizione riproduceva il contenuto dell'art. 47, terzo comma, c.p. precisando che l'errore di diritto, suscettibile di divenire un errore sul fatto, era circoscritto alla disciplina delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Nonostante il tentativo di attribuire all'art. 8 della legge 516/1982 una funzione originale e non meramente riproduttiva della disposizione codicistica - ritenendosi "non plausibile che una norma costituisca, in fondo, un inutile doppione di un'altra già esistente"⁹⁵ - la norma speciale conobbe la medesima sorte di un'interpretazione sostanzialmente abrogatrice⁹⁶.

Il sistema penale tributario registrò una svolta epocale con l'entrata in vigore del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74⁹⁷. Dopo la fallimentare esperienza della legge "manette agli evasori", questa riforma produsse una netta inversione di rotta spostando l'"asse della repressione penale il più possibile in avanti sul momento della dichiarazione annuale, allorquando si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione d'imposta sì che le violazioni tributarie a monte della dichiarazione medesima [...] restano prive, *ex se*, di rilievo penale"⁹⁸. Anche la nuova disciplina introdusse una previsione speciale dell'errore di diritto prevenendo stavolta, attraverso "un'ampia deroga al drastico

atteggiamento giurisprudenziale, pure la negazione d'ogni rilevanza di qualsiasi errore di diritto, si sarebbe arrivati veramente ad una penalizzazione definibile senza esitazioni come "selvaggia". Con l'introduzione dell'art. 8, l'intento del legislatore era quello di "recuperare" se non altro dal punto di vista "soggettivo" quel significato di disvalore in buona misura trascurato sul piano obiettivo". In senso conforme, per DONINI M., *Il delitto contravvenzionale. "Culpa iuris" e oggetto del dolo nei reati a condotta neutra*, Milano, 1993, pag. 320 ss.; contrario PADOVANI T., *Diritto penale*, Milano, 2012, pag. 109, per il quale "far dipendere la materia del comando o del divieto da un atteggiamento soggettivo rende precaria la funzione garantista del fatto tipico, e rischia di orientare il senso della repressione punitiva verso l'atteggiamento interiore del soggetto, perché la sua punibilità non dipende più, essenzialmente, da ciò ch'egli ha realizzato, ma anche dai contenuti della sua coscienza".

⁹⁵ Così FLORA G., *Errore*, cit., pag. 267, che attribuisce alla norma "portata autonoma, sostenendo che essa conferisce efficacia esimente anche all'errore sul precetto (oltre che a quello sul fatto)". In senso conforme ID., *Verso una interpretazione abrogatrice della norma sull'errore di diritto nei reati tributari (art. 8 l. n. 516 del 1982)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2/1988, pag. 205 ss.; CERQUETTI, *Reati tributari* (voce), in *Enc. dir.*, XXXVIII, Milano, 1987, pag. 1097; DONINI M., *Errore sul fatto ed errore sul divieto nello specchio del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 1989, pag. 147; LANZI A., *Lezioni di diritto penale tributario*, Parma, 1985, pag. 67 ss.; NUVOLONE P., *Profili soggettivi del reato tributario*, in *Ind. pen.*, 1/1984, pag. 11.

⁹⁶ In questi termini Cass. pen., Sez. 23.10.1986, n. 11716, in *Rass. trib.*, 2/1988, pag. 316, con nota di BETTIOL G., *L'errore su legge extrapenale e legge tributaria*.

⁹⁷ Recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205. Per l'approfondimento sulla riforma penale tributaria del 2000 si rinvia ad ALDROVANDI P., *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2014; CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria, Commentario al D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001; DI SIENA M., *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000; LANZI A., *Le novità nella riforma del sistema penale tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 4/2000, pag. 401; ID., *Non è più reato utilizzare le fatture per operazioni inesistenti: si pronunciano le Sezioni unite* (nota a Cass. pen., Sez. Unite sent. 07.11.2000, n. 27), cit., pag. 732; MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1/2000, pag. 119; MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002.

⁹⁸ Così MUSCO E., *Reati Tributari*, cit., pag. 1040. Tale netta inversione è stata registrata anche dalla Corte costituzionale che ha evidenziato, quale politica criminale caratterizzante la riforma, l'abbandono del modello del c.d. "reato prodromico" a favore del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Così Corte cost., 15.03.2002, n. 49, in *Foro it.*, 2/2003, pag. 415, con nota di MELCHIONDA A., *False fatture: la nuova disciplina al vaglio della Corte costituzionale*.

disposto di cui all'art. 5 c.p.⁹⁹, la sostanziale abrogazione che gli artt. 47, terzo comma, c.p. e 8 della legge 516/1982 avevano conosciuto ad opera della giurisprudenza¹⁰⁰. Ai sensi dell'art. 15 del D. Lgs. 74/2000, infatti, "al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione"¹⁰¹.

Passando ad un rapido esame della fattispecie, sempre per rilevare l'incidenza dell'abuso del diritto sulle più significative categorie della teoria generale, l'iniziale clausola di riserva a favore dell'art. 47, terzo comma, c.p. riguarda le ipotesi in cui, ignorando il dato normativo extrapenale o interpretandolo erroneamente "(indipendentemente dal fatto che ciò dipenda dalla tecnica di formulazione del comando o piuttosto dall'ignoranza del destinatario)", l'agente versi in un errore di diritto che si risolve in un errore sul fatto costituente reato: nonostante sia qui integrato il fatto tipico di uno dei delitti previsti dal D. Lgs. 74/2000, la punibilità è però esclusa perché il comportamento "potrà essere considerato non doloso"¹⁰².

Al di fuori di questo ambito "ordinario" di operatività¹⁰³ e dell'ipotesi di ignoranza inevitabile disciplinata dall'art. 5 c.p. nell'interpretazione fornita dalla Corte costituzionale, l'art. 15 rappresenta una deroga alla disciplina generale del codice perché attribuisce

⁹⁹ In questi termini LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., pag. 82. In senso conforme VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni*, cit., pag. 398, nonché GRAZIANO G., *L'ignoranza e l'errore nel diritto penale tributario: l'“impatto” della riforma ex D. Lgs. n. 74/2000 sulla “vexata quaestio”*, in *Rass. trib.*, 3/2002, pag. 936, per il quale "la diversa formulazione letterale dell'art. 15 del D. Lgs. 74/2000 [comporta] che in tutte le ipotesi in cui la normativa tributaria sia considerata integratrice del divieto penale, l'errore sulla stessa può scusare, anche a prescindere dal carattere inevitabile dello stesso". Considera la disposizione speciale in termini di integrazione dell'art. 5 c.p. MANES V., *Le violazioni dipendenti da obiettive condizioni di incertezza*, cit., pag. 494.

¹⁰⁰ Secondo PERINI A., *Reati tributari* (voce), in *Dig. disc. pen.*, XXIII, Aggiornamento, Torino, 2013, pag. 486, l'"inequivoca formulazione della norma penale pare sbarrare definitivamente la strada a qualsiasi tentativo di interpretazione che, in qualche modo, possa identificare la novella con l'ennesima, inutile, ripetizione del principio generale già sancito dal 3° co. dell'art. 47 c.p.: dunque, è fuor di dubbio che l'art. 15 vada aldilà di quanto previsto dall'art. 47 c.p.". In senso conforme DI AMATO A.-PISANO R., *I reati tributari*, in DI AMATO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII, Padova, 2002, pag. 229.

¹⁰¹ In realtà, il legislatore delegante era intervenuto su un aspetto, per così dire, collaterale al tema dell'errore, attribuendo rilevanza al cosiddetto "diritto d'interpello". L'art. 9, secondo comma, lett. f), della legge delega 205/1999 indicava, infatti, di prevedere "la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'art. 21 della legge 30.12.1991, n. 413". In sede di stesura del decreto delegato, invece, il legislatore delegato si è spinto oltre fino a prevedere, a determinate condizioni, la non punibilità dell'errore sulla norma tributaria integratrice del precetto penale. Per l'approfondimento si rinvia a MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., pag. 51; SCREPANTI S., *Le violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, cit., pag. 317.

¹⁰² Così MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pag. 250. In senso conforme TRAVERSI A., *Art. 15*, in CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., pag. 433.

¹⁰³ L'iniziale clausola di riserva intende infatti chiarire che "la disposizione è destinata ad operare in ambito distinto ed ulteriore rispetto alla generale regola codicistica in tema di errore su legge extrapenale, e cioè nei casi in cui le norme tributarie vengono a partecipare della natura di legge penale, in quanto integrative del precetto sanzionato" (4.3.). Così *Relazione ministeriale*, in *Finanza e fisco*, 15/2000, pag. 2090. Si veda anche ALDROVANDI P., *Art. 15*, in LANZI A. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Roma, 2016, pag. 288.

efficacia scusante a tutte le ipotesi di errore e di ignoranza sulle norme (e non soltanto leggi) tributarie¹⁰⁴, anche se integratrici del precetto penale a condizione che queste siano determinate da “obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione”. Il fulcro della disciplina ruota intorno a questa locuzione che attribuisce valore decisivo alla causa dell’errore del contribuente¹⁰⁵, da individuarsi nell’oscurità della normativa extrapenale che “determinando i doveri e gli obblighi funzionali alla liquidazione della prestazione imposta, ha dato origine alla stessa condotta integratrice del fatto tipico”¹⁰⁶.

In assenza di applicazioni della disciplina in esame¹⁰⁷, utili indicazioni provengono dalla giurisprudenza tributaria della Suprema corte chiamata a pronunciarsi sull’omologa causa di non punibilità di cui all’art. 6, secondo comma, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie¹⁰⁸. Nello specifico, l’incertezza normativa oggettiva richiede “una condizione di

¹⁰⁴ Diversamente dall’art. 8 della legge 516/1982, che limitava l’applicabilità dell’esimente ai soli errori sulle norme in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, l’art. 15 estende il proprio ambito di applicazione a qualsivoglia norma di carattere tributario. Così TRAVERSI A., *Art. 15, cit.*, pag. 433, il quale rileva che l’“uso del termine “norme” [in luogo di legge come previsto all’art. 47 c.p.] contribuisce ad ampliare ulteriormente il raggio di azione della disposizione in esame [includendo] anche le fonti normative secondarie, molto diffuse in campo fiscale, quali ad esempio, regolamenti e decreti ministeriali”, dovendosi però escludere le circolari perché non costituiscono fonti del diritto. In senso conforme NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario, cit.*, pag. 231 ss.

¹⁰⁵ Secondo MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi, cit.*, pag. 254, l’art. 15 non evoca “gli effetti che la oscurità della legge tributaria può aver prodotto sulla rappresentazione, da parte del contribuente, dei propri doveri, ma esclusivamente la dipendenza tra essa e la condotta tenuta”. Ritengono invece che l’art. 15 attribuisce significato ad una condizione di errore FLORA G., *Errore, tentativo, concorso di persone, cit.*, pag. 702, nonché PATRONO P., *L’errore nel diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 3/2002, pag. 555.

¹⁰⁶ Così ancora MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi, cit.*, pag. 251 il quale porta ad esempio i casi di doppia residenza fiscale, determinanti una doppia pretesa impositiva sulle medesime ricchezze, in relazione ai quali il contribuente può “preferire” uno dei due ordinamenti tributari secondo logiche di convenienza, con la conseguente reazione dell’amministrazione finanziaria sfavorita.

¹⁰⁷ L’unica applicazione rilevata risulta Trib. Crotone, 22.05.2003, in *Leggi d’Italia*, per cui “è pienamente consentita, e non integra gli estremi del reato di dichiarazione infedele ex art. 4 del D. Lgs. 74/2000, l’applicazione, in base al cosiddetto “regime del margine” di cui agli artt. 36 ss. del D.L. 41/1995 dell’Iva sulla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto, anziché sull’intero corrispettivo della vendita stessa, da parte del concessionario di auto usate che le abbia acquistate precedentemente in Italia o in altro Paese UE. Al fine di evitare una duplicazione di imposizione, detto regime regola, infatti, anche le transazioni di beni usati in ambito europeo. Il reato di dichiarazione infedele comunque non trova applicazione se il contribuente, assoggettando le proprie vendite al “regime del margine” pur non avendone diritto, riscuota, dichiara e versi l’Iva nella stessa misura, giacché in questo caso egli, per un verso, non avrà presentato una dichiarazione inventaria sottraendo all’Erario materia imponibile e, per altro verso, avrà agito in assenza del dolo di evasione “propria” previsto dalla norma. La complessità e l’obiettiva incertezza della normativa sul “regime del margine” consente in ogni caso di invocare la speciale causa di non punibilità prevista dall’art. 15 del D. Lgs. 74/2000. La sentenza è annotata da VERRI F.-BORRELLI L., *Rivendita di auto usate, “regime del margine”, inesistenza di reati in materia di Iva*, in *Il fisco*, 35/2003, pag. 5519.

¹⁰⁸ La norma costituisce “la trasposizione, sul fronte penalistico, di un’analoga disposizione sull’errore” disciplinata all’art. 6 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Così LANZI M., *La disciplina dell’errore di diritto nella materia penale tributaria*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell’economia, cit.*, pag. 1170, il quale evidenzia che all’art. 6 sono compendiate, tra le cause di non punibilità, tanto le “obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono” quanto “l’ignoranza inevitabile della legge tributaria”. La medesima locuzione era originariamente prevista al sesto comma dell’art. 55 del D.P.R. 29.09.1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, aggiunto successivamente dall’art. 2, D.P.R. 24 dicembre

inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata, e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione". L'incertezza normativa rilevante è "una situazione giuridica oggettiva [determinatasi] "per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente [...] la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie", senza che abbiano rilevanza le condizioni soggettive tanto individuali quanto categoriali "atteso che l'incertezza normativa, in quanto esiste in sé, opera nei confronti di tutti" ¹⁰⁹. Sulla base di queste indicazioni, l'effetto di non punibilità connesso all'art. 15 si produrrebbe indifferentemente tanto nel caso in cui il soggetto versasse in errore inescusabile (perché evitabile ¹¹⁰) quanto fosse cosciente dell'antigiuridicità ¹¹¹.

La descrizione dell'art. 15 finora svolta è sufficiente per formulare una riflessione (crono)logicamente consecutiva a quanto dianzi affermato.

Se fino alla sentenza "*Dolce e Gabbana*", l'assenza di prevedibilità delle conseguenze poteva consentire di ritenere scusabile l'errore sulla norma (antielusiva) integratrice del precetto, ci si chiede se - successivamente a tale affermazione - permanessero "obiettive condizioni di incertezza" ¹¹² tali da non poter muovere un rimprovero in forza della

1976, n. 920 ed abrogato dall'art. 16, primo comma, lettera b), D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, a norma del quale "gli organi del contenzioso tributario possono dichiarare non dovute le pene pecuniarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce". Essa è attualmente impiegata negli art. 8 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario, nonché al citato art. 10, terzo comma, della legge 212/2000.

¹⁰⁹ Così, da ultimo, Cass. civ., Sez. V, 23.11.2016, n. 23845, in *Leggi d'Italia*. Si veda anche 29.07.2014, n. 1725, in *Corr. trib.*, 41/2014, pag. 3218, con nota di FANELLI R., *La Corte di cassazione applica l'esimente per obiettive condizioni di incertezza*. Sull'argomento si veda LOGOZZO M., *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2012, pag. 387.

¹¹⁰ Così anche LANZI M., *La disciplina dell'errore di diritto*, cit., pag. 1175, per cui "l'errore non sarebbe quindi inevitabile, ma solo probabile. Conoscere la legge non è "impossibile", è solo "molto difficile"; talmente difficile che l'ordinamento rinuncia a rimproverare [...]".

¹¹¹ In senso conforme MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pag. 255, il quale rileva che "in tale impostazione l'art. 15 non regolerebbe affatto un'ipotesi di errore e quindi una causa soggettiva di esclusione della colpevolezza, ma piuttosto attribuirebbe rilievo ad una mera circostanza obiettiva, che pur potendo rappresentare la presumibile causa di un errore, assume rilievo indipendentemente dall'esistenza dell'effetto sul quadro di rappresentazione psichica del soggetto agente". Si veda anche KELLER A., *Art. 15*, in NOCERINO C.- PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, cit., pag. 349 ss., nonché NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., pag. 231 ss.

¹¹² Assumono qui rilievo "le pronunce giudiziali e dottrinali contrastanti o, per converso, l'assoluta carenza di giurisprudenza e di chiarimenti ministeriali in occasione dell'introduzione di una nuova disciplina normativa, la contraddittorietà delle posizioni ufficiali espresse dall'amministrazione finanziaria ed altri eventi

disposizione speciale. In questa prospettiva l'art. 15 del D. Lgs. 74/2000 appare mantenere una sua utilità¹¹³ rispetto all'art. 5 c.p. nell'interpretazione fornita nella sentenza 364/1988: affermata per la prima volta la rilevanza penale dell'elusione fiscale il dovere di informazione, anche attraverso il ricorso all'interpello, si ritiene escluda l'inevitabilità dell'errore ai sensi dell'art. 5 c.p.; verificare poi se la violazione di norme tributarie amministrative (quelle antielusive) potesse ritenersi, in maniera oggettiva e certa, tale da estendere la portata delle medesime anche nella sfera penale consentirebbe, a nostro avviso, un residuo margine di operatività del citato art. 15 fino all'affermata irrilevanza penale dell'abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente.

5.4. Dolo specifico di evasione *versus* dolo di elusione. La selettività del fine di evadere le imposte.

Per completare le riflessioni intorno all'incidenza dell'abuso del diritto sulla colpevolezza, alla conoscibilità del precetto si affianca il tema del dolo. Esso rappresenta il normale criterio di imputazione soggettiva per tutte quelle fattispecie delittuose per le quali il legislatore non ha espressamente previsto una diversa imputazione basata sulla preterintenzione ovvero sulla colpa: ai sensi dell'art. 42, secondo comma, c.p., pertanto, in assenza del dolo “nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come delitto”¹¹⁴. La definizione del dolo è stabilita al successivo art. 43, primo comma, a norma del quale “il delitto è doloso, o secondo l'intenzione, quanto l'evento dannoso o pericoloso, che è il risultato della azione od omissione e da cui la legge fa dipendere l'esistenza del delitto, è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione”.

Ancor prima di affrontarne la struttura - anche se per cenni ed al fine di sviluppare il tema proposto - occorre richiamare le diverse funzioni che il dolo assolve nel processo di

similari. In ultima analisi, le condizioni obiettive di incertezza non si concretizzano per il solo fatto che il soggetto attivo non conosca la norma o la stessa sia particolarmente complessa [...] ma si deve essere in presenza di un fattore positivo esterno [...] che, corrispondendo alla norma un'insicura connotazione applicativa, lo inducano a ritenere lecita la condotta tenuta”. Così DI SIENA M., *La nuova disciplina dei reati tributari*, cit., pag. 204 ss.

¹¹³ In senso contrario per LANZI M., *La disciplina dell'errore di diritto*, cit., pag. 1180, “la norma nulla aggiunge alla disciplina dell'errore (o dell'ignoranza) propria della materia penale “ordinaria”. Si conviene con l'Autore sul fatto che il fine di evadere le imposte, integrante il dolo specifico delle fattispecie incriminate agli artt. 2, 3, 4 e 5 è “del tutto incompatibile rispetto all'errore di diritto della normativa tributaria”. Sul punto si veda anche MANES V., *Le violazioni dipendenti da “obiettive condizioni di incertezza*, cit., pag. 508.

¹¹⁴ Per l'approfondimento si rinvia a BRICOLA F., *Dolus in re ipsa. Osservazioni in tema di oggetto e di accertamento del dolo*, Milano, 1960; DEMURO G.P., *Il dolo. L'accertamento*, II, Milano, 2010; GALLO M., *Dolo* (voce), in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, pag. 750; MANTOVANI F., *Dolo e colpa comune e dolo e colpa speciale*, in *AA.VV., Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011, pag. 1045; PROSDOCIMI S., *Reato doloso* (voce), in *Dig. disc. pen.*, XI, Torino, 1996, pag. 235.

imputazione penale essendo, al contempo, un elemento costitutivo del fatto tipico e la forma più grave di colpevolezza.

Avuto riguardo alla prima funzione, che è quella di nostro maggiore interesse, essa risponde al principio di materialità perché “in un diritto penale oggettivamente orientato, la volontà criminosa assume rilevanza non in quanto tale, ma in quanto si traduca in realizzazione [così] il contenuto del dolo impronta la direzione lesiva dell’azione, contribuendo in tal modo a lumeggiarne i profili di tipicità”¹¹⁵. Questa funzione del dolo, la cui selettività rispetto al tipo consente di leggerne i contenuti anche in relazione al principio di frammentarietà, dovendosi quindi escludere rilevanza penale alle modalità atipiche di aggressione del bene tutelato, manifesta subito un momento di frizione rispetto a quelle interpretazioni teleologiche le quali comportano una manipolazione del tipo tale da (poter) comportare uno scollamento tra fatto e volontà.

Individuare il contenuto del dolo nella “conoscenza e volontà in relazione agli elementi del fatto storico congruenti con il modello legale descritto dalla norma incriminatrice, ovvero rappresentazione e volizione del fatto di reato” permette di sintetizzare, quanto alla sua struttura, le componenti psicologiche della rappresentazione e della volizione le quali, seppur concettualmente distinguibili ed in rapporto di presupposizione, devono considerarsi unitariamente nonostante il contrasto fra “la teoria della rappresentazione (per la quale la volontà era riferibile soltanto alla condotta e pertanto bastava per il dolo la semplice previsione dell’evento) e la teoria della volontà (che poneva invece l’accento sulla necessità dell’atto volitivo)”¹¹⁶. Malgrado l’affermazione del momento volitivo¹¹⁷ quale fulcro del dolo, è stato rilevato come le difficoltà del suo accertamento processuale abbiano nel tempo innescato la tendenza della magistratura “a ricorrere spesso a schemi di tipo presuntivo” ed a “normativizzare gli stessi requisiti strutturali del dolo per soddisfare accresciute esigenze repressive” e, conseguentemente, determinando un progressivo spostamento dell’attenzione verso il momento rappresentativo¹¹⁸: esempio paradigmatico è la figura del dolo eventuale¹¹⁹.

¹¹⁵ Sul punto si rinvia a FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 364.

¹¹⁶ Così ROMANO M., *Art. 43*, in *Commentario*, cit., pag. 434 ss.

¹¹⁷ “La rappresentazione del fatto, come si evince dall’art. 61, n. 3 c.p. (“l’aver agito nonostante la previsione dell’evento”) è perfettamente compatibile con la struttura della colpa, e ne rappresenta solo una forma aggravata (c.d. colpa cosciente o con previsione). Perché sia in dolo, il soggetto deve aver voluto la realizzazione del fatto antigiuridico che si era preventivamente rappresentato, cioè deve avere deciso di realizzarlo in tutti i suoi elementi”. Così MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale, cit.*, pag. 316.

¹¹⁸ In questi termini FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 367.

¹¹⁹ In senso conforme EUSEBI L., *Il dolo come volontà*, Brescia, 1993, pag. 1, per il quale “non può sorprendere, pertanto, che, nel quadro di ricostruzioni sempre più sensibili alla razionalità verso lo scopo - e segnatamente verso esigenze generalpreventive - delle categorie dogmatiche, si sia prodotta una vera e propria, progressiva erosione del rilievo della volontà nel dolo; come pure che la forma eventuale, quella in cui strutturalmente la volontà assume configurazione meno pregnante, sia stata eretta a figura paradigmatica, o

Se la nozione tipica di dolo sopra riportata corrisponde al dolo generico, accanto alla coscienza e volontà del fatto tipico la fattispecie incriminatrice può altresì richiedere che il soggetto agisca per conseguire una finalità ulteriore a prescindere dal suo effettivo raggiungimento: tale forma è qualificata come dolo specifico¹²⁰, la cui individuazione è spesso agevolata dalla locuzione “al fine di” (ad esempio quello di evadere le imposte di cui al D. Lgs. 74/2000). Anche se può “apparire come un puro movente soggettivo”, allo scopo perseguito dall’agente legislatore attribuisce “il ruolo non di elemento accidentale ma di elemento costitutivo del reato, al fine di distinguere talvolta fra il penalmente lecito ed il penalmente illecito, altre volte fra illecito ed illecito”¹²¹.

Superata quest’apparenza, per le riflessioni sulla rilevanza penale dell’elusione non sono però tralasciabili lo stretto collegamento del dolo specifico con la materialità del fatto¹²² né le funzioni da questo autonomamente svolte. Da una parte, la finalità particolare ed ulteriore deve essere perseguita attraverso una condotta “non neutrale”¹²³ perché potenzialmente idonea a consentirne la realizzazione a prescindere, come anticipato, dal suo effettivo raggiungimento. Questo collegamento coinvolge necessariamente il bene giuridico tutelato¹²⁴ con l’avvertenza che il dolo specifico non basterebbe a rendere penalmente rilevante un’azione inidonea a produrre l’evento ai sensi dell’art. 49, secondo comma¹²⁵;

quantomeno a modello probatorio di riferimento, dell’intera responsabilità dolosa”. In senso conforme PROSDOCIMI S., *Dolus eventualis*, Milano, 1993, pag. VI, nell’evidenziare come all’aumentare della complessità abbia fatto seguito “la necessità di perseguire penalmente, con particolare frequenza, contegni nei quali l’offesa al bene giuridico non è di carattere intenzionale”. Per l’approfondimento si rinvia a CANESTRARI S., *Dolo eventuale e colpa cosciente. Ai confini tra dolo e colpa nella struttura delle fattispecie delittuose*, Milano, 1999; DE VERO G., *Dolo eventuale, colpa cosciente e costruzione “separata” dei tipi criminosi*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011, pag. 883; MANNA A., *Colpa cosciente e dolo eventuale: l’indistinto confine e la crisi del principio di stretta legalità*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, I, Torino, 2011, pag. 201; RONCO M., *Le ragioni metagiuridiche del dolo eventuale*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011, pag. 1175; SILVESTRE P., *Piccole note a margine di un grande tema. Considerazioni brevi sul dolo eventuale*, in *Giust. pen.*, 7/2011, pag. 42.

¹²⁰ Per l’approfondimento si veda PICOTTI L., *Il dolo specifico: un’indagine sugli “elementi finalistici” delle fattispecie penali*, Milano, 1993.

¹²¹ Così PROSDOCIMI S., *Reato doloso* (voce), *cit.*, pag. 248.

¹²² Sul punto PALAZZO F., *Corso di diritto penale*, *cit.*, pag. 309, s’interroga proprio sulla compatibilità tra dolo specifico e principio di materialità in quanto se il primo “è soltanto uno scopo che si vuole perseguire, cioè una mera intenzione, è del tutto evidente come una componente di natura psicologica non sia in grado di incidere sulla realtà e pertanto non possa né danneggiare, né mettere in pericolo il bene giuridico oggetto di tutela: con la conseguenza che, quando è previsto il dolo specifico, il disvalore del fatto tipico rischia di poggiare solo sulla “cattiva” volontà dell’agente e non sull’offesa a un bene giuridico tutelato”.

¹²³ Secondo BRICOLA F., *Teoria generale del reato*, *cit.*, pag. 87, “non sono costituzionalmente legittime fattispecie criminose in cui un particolare dolo specifico [...] si radichi su di una condotta “neutrale”, ossia di per sé non offensiva di un valore costituzionalmente significativo. In tali casi tutto il fuoco del disvalore si incentrerebbe su di un mero atteggiamento psichico [...] La loro legittimità in tanto è sostenibile (ciò che, per contro, non è mai possibile laddove su di una condotta “neutrale” si radichi un mero movente) in quanto si postuli un’idoneità lesiva del fatto rispetto a quell’interesse del quale è sintomatico il dolo specifico, ossia un obiettivo tendere dell’azione, una sua oggettiva adeguatezza alla produzione dell’evento”.

¹²⁴ In tal senso, con sfumature diverse si veda ANGIONI F., *Contenuto e funzioni*, *cit.*, pag. 114 ss., nonché MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti*, *cit.*, pag. 1212, nota 92.

¹²⁵ Segnalano il pericolo di un eccessivo sbilanciamento in chiave soggettiva della struttura dell’illecito MAZZACUVA N., *Il disvalore di evento nell’illecito penale. L’illecito commissivo doloso e colposo*, Milano,

dall'altra, la prima e più generica funzione del dolo specifico è quella di restringere l'ambito della punibilità, che viene meno senza il perseguimento dello scopo particolare indicato nella legge¹²⁶. Questa descrizione del dolo, seppur limitata, è comunque sufficiente per sviluppare ulteriori riflessioni sul tema della rilevanza penale dell'elusione fiscale muovendo dalla constatazione che, conformemente all'art. 9, secondo comma, lett. a) della legge delega 25.06.1999, n. 205 le fattispecie delittuose introdotte dal D. Lgs. 74/2000 sono connotate dal dolo specifico del "fine di evasione"¹²⁷.

Nella materia penale tributaria, l'accennato collegamento tra finalità e condotta può ravvisarsi nella nozione di imposta evasa¹²⁸. A dispetto della diversità fenomenica tra evasione ed elusione, la giurisprudenza di legittimità ha tuttavia ritenuto l'imposta evasa comprensiva anche di quella elusa "che è, appunto, il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva"¹²⁹. Senza richiamare la caratteristica ontologica del reato quale illecito da modalità di lesione e le problematiche relative al fatto tipico, sul piano dell'elemento soggettivo ci si chiede se rappresentazione e volontà di realizzare "atti, fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario" possono integrare il fine penalmente rilevante di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto tenuto che il dolo specifico non può esaurirsi nell'assenza di una valida ragione economica.

1983, pag. 219 ss., nonché FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 385, con particolare riferimento al rischio che "il dolo specifico funga da elemento che contribuisce in maniera decisiva a rendere illecito un fatto di per sé lecito, o comunque non sufficientemente idoneo a ledere o porre in pericolo un bene protetto". Per la valorizzazione, nella dimensione ermeneutica e non solo legale, del fatto tipico anche di una tipicità soggettiva si veda invece DONINI M., *Il delitto contravvenzionale, cit.*, pag. 313.

¹²⁶ Si vedano ancora FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale, cit.*, pag. 385, i quali distinguono una seconda funzione che consiste "nel determinare la punibilità di un fatto che risulterebbe altrimenti lecito (ad esempio il fatto di associarsi sarebbe lecito senza il fine di commettere delitti); e una terza funzione nel produrre un mutamento del titolo del reato (ad esempio, il diverso scopo perseguito distingue il delitto di sequestro di persona a scopo di terrorismo o di eversione da quello a scopo di estorsione)". In senso conforme PALAZZO F., *Corso di diritto penale, cit.*, pag. 310.

¹²⁷ Ai sensi dell'art. 1, lett. d) del D. Lgs. 74/2000, il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" sono "comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi". Sul punto si veda MANGIONE A., *La dichiarazione infedele*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario, cit.*, pag. 141.

¹²⁸ Ai sensi dell'art. 1, lett. f) del D. Lgs. 74/2000, "per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili". Per l'approfondimento si rinvia a LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario, cit.*, pag. 216 ss.

¹²⁹ Così Cass. pen., Sez. II, 28.02.2012, n. 7739, *cit.*

Questo profilo è stato recentemente affrontato dalla Suprema Corte, chiamata nuovamente ad interessarsi della vicenda “*Dolce e Gabbana*”¹³⁰, per cui “la volontà del contribuente di dichiarare un’imposta consapevolmente calcolata in base ad una qualsiasi delle operazioni elusive di cui all’art. 37-*bis*, ha ad oggetto uno degli elementi costitutivi del reato (l’entità dell’imposta dovuta e gli elementi attivi e passivi che concorrono a definirla), e non è pertanto sufficiente a provare il “dolo di evasione” la cui sola sussistenza trasforma l’imposta effettivamente dovuta e non dichiarata in un’imposta “evasa”^[131]. La volontaria elusione dell’imposta effettivamente dovuta si traduce, sul piano penale, nella consapevolezza di alcuni degli elementi costitutivi del reato e non è pertanto sufficiente a integrare il fine di evasione, che quella consapevolezza presuppone”. In questo passaggio ci pare di registrare un’aporia nella sentenza in esame¹³² perché alla convergenza sul piano oggettivo (l’imposta evasa comprende l’imposta elusa) si registra una divergenza su quello soggettivo (il dolo di evasione¹³³ non comprende il dolo di elusione) in quanto “l’esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali) non è di per sé sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l’operazione economica sia reale ed effettiva”.

Può adesso agevolmente comprendersi la funzione selettiva che il dolo specifico del “fine di evadere le imposte” assolve¹³⁴, non consentendo di ritenere integrata la fattispecie,

¹³⁰ Cass. pen., Sez. III, sent. 30.10.2015, n. 43809, in *Riv. giur. trib.*, 1/2016, pag. 66, con nota di CORSO P., “Ne bis in idem”, *elusione fiscale e concorso nel reato tributario secondo la sentenza “Dolce e Gabbana”*, cit., pag. 66. Con riferimento all’imputazione per il reato di omessa dichiarazione, in tale pronuncia la Suprema corte ha rilevato l’inadeguatezza dell’accertamento nel giudizio di merito sul piano tanto oggettivo, avuto riguardo all’individuazione dell’effettivo domicilio fiscale della società, “rifuggendo da inversioni dell’onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni tributarie”, quanto soggettivo, in ordine alla “sussistenza del pregnante coefficiente soggettivo richiesto dal delitto di cui all’art. 5 del D.lgs. 74/2000”. Sul punto si rinvia ad ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, cit., pag. 661.

¹³¹ Sul punto la sentenza 43809/2015 si preoccupa di arginare l’infiltrazione in ambito penale di generici concetti di matrice tributaristica perché “la presenza nella fattispecie penale di elementi normativi altrove disciplinati non può rappresentare la falla attraverso la quale il travaso di istituti giuridici di altri rami del diritto possa geneticamente mutare la norma penale. Gli elementi normativi della fattispecie sono parte integrante di una norma che ha ad oggetto, come detto, i comportamenti [...] e persegue interessi diversi da quelli disciplinati dalla fonte di appartenenza. È in questo contesto che deve essere trattato il tema dell’elusione fiscale che la sentenza di questa Corte n. 7739 del 2012 ritiene penalmente rilevante in considerazione del richiamo (indiretto e ai fini della punibilità) che ne fa il D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 16, ma che il Collegio reputa vada risolto esclusivamente nell’ambito di ogni singola fattispecie penale”. Segnalano l’importanza di questo profilo ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, cit., pag. 661, nonché IMPERATO L., *La sentenza “Dolce e Gabbana” (ri)afferma il primato del diritto penale sul diritto tributario*, in *Il Fisco*, 2/2016, pag. 139 ss.

¹³² In senso conforme ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, cit., pag. 661, rileva come la “sentenza sembra cadere in contraddizione, laddove, dopo aver riconosciuto rilevanza al concetto di elusione sotto il profilo oggettivo, cerca di introdurre un limite sul versante soggettivo”.

¹³³ “Il dolo di elusione non si identifica con il dolo di evasione, che esprime invece un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono”. Così Cass. pen., Sez. III, sent. 30.10.2015, n. 43809, cit.

¹³⁴ Sul punto MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., pag. 118, rilevano che “non può aprioristicamente escludersi che possa concorrere [il fine di evadere le imposte] con una distinta e autonoma finalità extraevasiva. È compito del giudice di merito verificare la compresenza delle due finalità o, invece, la natura esclusiva di quella non tributaria”.

sul piano dell'elemento psicologico, in presenza del mero dolo di elusione il cui contenuto, secondo la vigente formulazione dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, deve ravvisarsi nella coscienza e volontà di realizzare vantaggi fiscali indebiti (e non già illeciti stante il rispetto formale delle norme fiscali) attraverso "operazioni prive di sostanza economica". La definizione normativa di "operazioni prive di sostanza economica" quali "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali", in particolare la precisazione che ne sono sintomatiche "la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"¹³⁵, esclude - si ribadisce - ogni coincidenza con le "operazioni simulate oggettivamente" idonee ad integrare gli altri artifici rilevanti per la dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 del D.Lgs. 74/2000.

L'assenza di una valida ragione economica non consente di accertare il dolo specifico richiesto dalla disciplina penale tributaria perché, se tale accertamento consiste nell'inferire un processo psicologico interno da fatti esterni conformi a fattispecie di reato, l'elusione fiscale è fattispecie difforme rispetto alle incriminazioni disciplinate dal citato decreto.

¹³⁵ Così l'art. 10-*bis*, secondo comma, lett. a) in cui è precisato che "sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato". Sul punto si veda GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tra autonomia del contribuente, principio di legalità dell'imposizione e discrezionalità amministrativa*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 1/2017, pag. 32 ss., per cui di "abuso si deve parlare quando una o più operazioni, pur esattamente corrispondenti al contenuto di una situazione giuridica soggettiva e conformi ad una previsione fiscale, sono determinate al perseguimento d'interessi apprezzati negativamente dall'ordinamento perché privi di sostanza economica, e sono realizzate in spregio all'interesse del creditore; interesse protetto, questo, nella forma del diritto soggettivo, il cui rispetto è limite esterno alle libertà giuridiche individuali ed elemento che elide la contrapposta finalità (o interesse non protetto) del debitore al vantaggio fiscale, che proprio per questo diviene indebito".

Conclusioni.

Un'immagine significativa dell'abuso del diritto è quella del fuoco che cova sotto la cenere. Essa esprime appieno il pericolo latente al quale l'abuso del diritto espone la legalità penale e la responsabilità colpevole attraverso interpretazioni di scopo.

Sebbene l'ermeneutica penalistica sia vincolata, in ordine temporale la materia tributaria rappresenta l'ultimo caso in cui forza normativa dei principi ed interpretazione teleologica hanno consentito modificazioni del tipo legale con effetti *analogici in malam partem*. Nemmeno la rilevanza costituzionale dell'interesse erariale autorizza tuttavia una manipolazione della fattispecie al punto da incriminare, accanto all'evasione, anche l'elusione fiscale al di fuori della riserva di legge *ex* art. 25, secondo comma, della Costituzione che fissa la volontà democratica del legislatore. In quest'accezione di legalità costituzionale, al giudice è infatti vietato "creare un regime legale penale, in luogo di quello realizzato dalla legge approvata dal Parlamento [e] raggiungere uno scopo, pur legalmente predefinito, senza che la legge specifichi con quali mezzi e in quali limiti ciò possa avvenire".

Anche se parte della dottrina ravvisava una base legale nell'ipotesi di "elusione codificata", che garantiva la conformità del "risultato ermeneutico" al principio di legalità costituzionale, il tema delle infrazioni di origine giurisprudenziale introduce una seconda accezione di legalità come concepita dall'art. 7 della CEDU in base al quale la norma incriminatrice è valida allorquando, a prescindere dalla sua fonte legislativa o giurisprudenziale, presenti requisiti di accessibilità e prevedibilità.

A fronte della sentenza "*Dolce e Gabbana*" e della rilevanza penale dell'abuso del diritto, può affermarsi che l'incriminazione dell'elusione fiscale non è conforme alla legalità tanto costituzionale perché viola la riserva di legge (la commistione tra evasione ed elusione fiscale modifica il tipo legale in via interpretativa) quanto convenzionale perché le conseguenze penali non erano prevedibili al tempo in cui furono realizzate le operazioni elusive disciplinate all'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973.

L'antagonismo apparentemente inconciliabile delle due concezioni di legalità può trovare soluzione avuto riguardo ai fini di garanzia. Se è contrario alla Costituzione italiana accogliere un'idea di legalità-prevedibilità che prescindendo dalla riserva di legge, la finalità di maggior garanzia possibile dei diritti fondamentali, esplicitata all'art. 53 della Convenzione EDU, non consente alternative alla sinergia tra le due accezioni: la legalità convenzionale potrà essere più garantista nella parte in cui non sostituisce, bensì integra quella costituzionale.

La trasposizione sul piano interno dell'esigenza di prevedibilità delle conseguenze assume però rilievo sul distinto piano della colpevolezza.

In una prospettiva di certezza non già generale ed oggettiva, ma individuale e soggettiva, tale esigenza trova aggancio all'art. 5 c.p., secondo l'interpretazione fornita nella sentenza 364/1988 della Corte costituzionale, e sposta la questione sulla conoscibilità dell'illecito. Tralasciata l'insuperabile assenza di una base legale - ottenuta soltanto a seguito di alchimie interpretative in cui si affermava non la volontà del legislatore, ma lo scopo del giudice - alla rilevanza penale dell'abuso del diritto in materia tributaria ostava anche il rispetto del principio di colpevolezza non potendosi muovere un rimprovero a fronte di un'ignoranza scusabile del precetto.

La recente affermazione dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale, espressamente dichiarata dall'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, avrebbe dovuto gettare definitivamente acqua sul fuoco dell'abuso del diritto, se non fosse che alcune posizioni favorevoli ad un suo recupero - concettualmente e giuridicamente errato, in chiave di artificio rilevante ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. 74/2000 - espongono ancora il principio di legalità al pericolo di un fuoco che cova sotto la cenere.

Bibliografia

- ACCONCI A., *Ordinamento penitenziario e criminalità organizzata al vaglio della Corte costituzionale* (nota a Corte cost., sent. 08.07.1993, n. 306), in *Cass. pen.*, 4/1994.
- ADAM R.-TIZZANO A., *Manuale di Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2014.
- ALDROVANDI P., *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005.
- ALDROVANDI P., *Art. 15*, in LANZI A. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Roma, 2016.
- ALDROVANDI P., *Le definizioni fornite dall'art. 1*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, I, Torino, 2017.
- ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, I, Torino, 2017.
- ALESSANDRI A., *Commento all'art. 27, comma 1° Cost.*, in BRANCA G.-PIZZORUSSO A. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna, 1989.
- ALESSANDRI A., *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1990.
- ALINEI M., *Dante rivoluzionario borghese: Per una lettura storica della Commedia*, Velletri, 2015.
- ALPA G.- GRAZIADEI M.-GUARNIERI A.-MATTEI U.-MONATERI P.G.-SACCO R., *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001.
- ALPA G., *Il divieto dell'abuso del diritto in ambito comunitario e suoi riflessi negli ordinamenti degli Stati membri*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- AMATO G., *Omissioni fiscali e società esterovestite* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 27.02.2014, n. 17299), in *Quot. giur.*, 2014.
- AMBROSETTI E.M., *I reati tributari*, in AMBROSETTI E.M.-MEZZETTI E.-RONCO M., *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016.
- AMBROSETTI E.M., *L'eterno ritorno del tipo d'autore nella recente legislazione e giurisprudenza penale*, in *Ind. pen.*, 2/2016.
- AMELUNG K., *Rechtsguterschutz und Schutz der Gesellschaft*, Frankfurt, 1972.
- ANGIONI F., *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, Milano 1983.
- ANNUNZIATA F., *La disciplina del mercato mobiliare*, Torino, 2014.
- ANSELMIS T.-VINCI A., *Storia di una passione politica*, Milano, 2006.
- ANTOLISEI F., *Il problema del bene giuridico*, in ID., *Scritti di diritto penale*, Milano, 1955.
- ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, Milano, 2003.
- ANTONUCCI A., *Art. 14*, in PORZIO M.-BELLI F.-LOSAPPIO G.- RISPOLI FARINA M.- SANTORO V. (a cura di), *Testo unico bancario*, Milano, 2011.

- ARDESI L., *Dai diritti umani ai diritti dei popoli*, in BACCARINI E.-FIORAMONTI L. (a cura di), *Diritti umani. Cinquant'anni dopo*, Roma, 1999.
- ARENDT H., *Le origini del totalitarismo* (1951), con introduzione di MARTINELLI A., Torino, 2004.
- ASSONIME, *Circolare 04.08.2016, n. 21, D. L. vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*: www.assonime.it
- ASSUMMA B., *Effettività e fittizietà nel delitto di infedele dichiarazione*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari. Gli effetti della riforma sulle medie e grandi imprese: approfondimenti e riflessioni critiche*, Milano, 2000.
- ATIENZA M.-RUIZ MANERO J., *Illeciti atipici. L'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento del potere*, (trad. it. CARNEVALE V.), Bologna, 2004.
- ÁVILA H., *Teoria dei principi*, Torino, 2014.
- BARATTA A., *Positivismo giuridico e scienza del diritto penale. Aspetti teoretici e ideologici della scienza penalistica tedesca dall'inizio del secolo al 1933*, Milano, 1966.
- BARBIERA L., *Norme paesaggistiche e norme urbanistiche: una difficile convivenza* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 26.03.2001), in *Giur. it.*, 10/2001.
- BARCELLONA E., *Buona fede e abuso del diritto di recesso ad nutum tra autonomia privata e sindacato giurisdizionale* (nota a Cass. civ., Sez. III, sent. 18.09.2009, n. 20106), in *Giur. comm.*, 2/2011.
- BARCELLONA M., *Diritto sistema e senso. Lineamenti di una teoria*, Torino, 1996.
- BARCELLONA M., *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teleologicamente orientata del traffico giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 2/2014.
- BARCELLONA M., *Trattato della responsabilità civile*, Torino, 2011.
- BARIATTI S.-CRESPI S., *Casi e materiali di diritto internazionale privato comunitario*, Milano, 2009.
- BARTOLI R., *"Chiaro e oscuro" dei diritti umani alla luce del processo di giurisdizionalizzazione del diritto*, in MECCARELLI M.-SOTIS C.-PALCHETTI P. (a cura di), *Il lato oscuro dei diritti umani: esigenze emancipatorie e logiche di dominio nella tutela giuridica dell'individuo*, Madrid, 2014.
- BARTOLI R., *Colpevolezza: tra personalismo e prevenzione*, Torino, 2005.
- BARTOLI R., *Configurabilità del tentativo di rapina impropria finalizzata all'impunità: tra legalismo, teologia e Costituzione* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, 19.04.2012, n. 43952), in *Cass. pen.*, 1/2013.

- BARTOLI R., *Legalità europea versus legalità nazionale? Un tentativo di possibile integrazione*, in AA.VV., *La crisi della legalità. Il “sistema vivente delle fonti penali”*, Napoli, 2016.
- BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Riv. giur. trib.*, 9/2008.
- BASILAVECCHIA M., *Quando l’elusione costituisce reato* (nota a Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739), in *Riv. giur. trib.*, 5/2012.
- BASILAVECCHIA M., *Riconosciuto dalla Consulta valore sostanziale al contraddittorio procedimentale* (nota a Corte cost., sent. 07.07.2015, n. 132), in *Riv. giur. trib.*, 10/2015.
- BASILAVECCHIA M., *L’autonomia contrattuale recupera sull’abuso del diritto* (nota a Cass. civ., Sez. trib., 21.01.2011, n. 1372), in *Riv. giur. trib.*, 4/2011.
- BECCARIA C., *Dei delitti e delle pene*, a cura di FABIETTI R., Milano, 1973.
- BEDESCHI G., *Liberalismo*, in *Enc. scienze sociali*, 1996, www.treccani.it.
- BEDUSCHI L., *Confisca degli “ecomostri” di punta Perotti: la corte di Strasburgo condanna l’Italia a versare alle imprese costruttrici 49 milioni di euro a titolo di equa riparaione* (nota a Corte Edu, Sez. II, sent. 20.01.2009, *Sud Fondi S.r.l. e altre 2 c. Italia*), in *Dir. pen. cont.*, 16 maggio 2012.
- BEGHIN M., *L’usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in *Riv. giur. trib.*, 3/2006.
- BEGHIN M., *L’usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale* (nota a Cass. civ., Sez. V., 14.11.2005, n. 22932), in *Riv. giur. trib.*, 2006.
- BEGHIN M., *La sentenza Cadbury Schweppes e il “malleabile” principio della libertà di stabilimento* (nota a Corte di giustizia, sent. 12.09.2006, causa 196/04, *Cadbury Schweppes*), in *Rass. trib.*, 3/2007.
- BEGHIN M., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto* (nota a Cass. civ., Sez. V, 04.04.2008, n. 8772), in *Riv. dir. trib.*, 7-8/2008.
- BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2009.
- BEGHIN M., *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013.
- BEGHIN M., *L’interposizione fittizia di persona e l’“evasione elusiva”: spunti per la sistematizzazione della materia* (nota a Cass. civ., Sez. V, 15.10.2014, n. 21794), in *Corr. trib.*, 47/2014.

- BEGHIN M., *Elusione e abuso del diritto*, in Treccani, *Diritto on line*, 2014.
- BEGHIN M., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale* (nota a Comm. trib. reg., sez. XXXIV, Lombardia, sent. 13.04.2015, n. 1453), in *Corr. trib.*, 1/2016.
- BEN AMÍ S., *La Dictadura de Primo de Rivera, 1923-1930*, Planeta, 1984.
- BENEDETTI A.M., *L'abuso dei (e nei) rimedi contrattuali*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- BENELLI C.-VEDOVA E., *Giochi e scommesse tra diritto comunitario e diritto amministrativo nazionale*, Milano, 2008.
- BERLIRI V., *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 2/1942.
- BERNARDI A., Art. 7, in BARTOLE S.- CONFORTI B.- RAIMONDI G. (a cura di), *Commentario alla Convenzione europea per la protezione dei diritti umani e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001.
- BERNARDI A., *Il principio di legalità dei reati e delle pene nella Carta Europea dei Diritti: problemi e prospettive*, in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 4/2002.
- BERNARDI A., *L'europeizzazione del diritto e della scienza penale*, Torino, 2004.
- BERNARDI A., *Il "fattore culturale" nel sistema penale*, Torino, 2010.
- BERNARDI A., *I principi di sussidiarietà e di legalità nel diritto penale europeo*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1/2012.
- BERNARDI A. (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015.
- BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017.
- BERNARDI A.-CUPELLI C. (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo fra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*. Atti del convegno tenutosi all'Università degli Studi di Ferrara il 24 febbraio 2017, Napoli, 2017, *in corso di pubblicazione*.
- BERTOLINO M., *L'imputabilità e il vizio di mente nel sistema penale*, Milano, 1990.
- BESSONE M. (a cura di), *Sullo stato dell'organizzazione giuridica. Intervista a Giovanni TARELLO*, Bologna, 1979.
- BETTIOL G., *Azione e colpevolezza nelle teorie dei "tipi di autore"*, in ID, *Scritti giuridici*, II, Padova, 1966.
- BETTIOL G., *Diritto penale*, Padova, 1986.
- BETTIOL G., *L'errore su legge extrapenale e legge tributaria* (nota a Cass. pen., Sez. 23.10.1986, n. 11716), in *Rass. trib.*, 2/1988.

- BIFULCO R.-CELOTTO A., *Commento all'art. 54, Divieto dell'abuso del diritto*, in BIFULCO R.-M. CARTABIA M.-CELOTTO A. (a cura di), *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001.
- BIN R., *L'applicazione diretta della costituzione, le sentenze interpretative, l'interpretazione conforme a Costituzione della legge*, in BURATTI A. (a cura di) *La circolazione dei modelli e delle tecniche del giudizio di costituzionalità in Europa*, Napoli, 2010.
- BIN R., *Il fatto nel diritto costituzionale*, in *Rivista AIC*, 3/2015.
- BIN R.-PITRUZZELLA G. (a cura di), *Diritto Costituzionale*, Torino, 2016.
- BINDING K., *Die Normen und ihre Übertretung*, Neudruck, 1965.
- BISCARETTI DI RUFFIA P., *Le Costituzioni di dieci Stati di "democrazia stabilizzata"*, Milano, 1994.
- BOBBIO N., *Sul fondamento dei diritti dell'uomo, Relazione al Convegno sul fondamento dei diritti dell'uomo*, L'Aquila, 14-19 settembre 1964, in *Riv. int. fil. dir.*, 42/1965.
- BOBBIO N., *Giusnaturalismo e giuspositivismo*, in *Enc. scienze sociali*, vol. IV, Roma, 1994.
- BOBBIO N., *Origini e caratteri della Costituzione*, in BOVERO M. (a cura di), *Dal fascismo alla democrazia. I regimi, le ideologie, le figure e le culture politiche*, Milano, 1997.
- BOBBIO N., *Thomas Hobbes*, Milano, 2004.
- BOBBIO N., *Il futuro della democrazia*, Torino, 2005.
- BOBBIO N., *Liberalismo e democrazia*, Milano, 2006.
- BONAFEDE M., *L'elemento soggettivo del reato: la colpevolezza in generale*, in BRICOLA F.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto penale*, I, Torino, 1984.
- BONANZINGA R.T., *Abuso del diritto e rimedi esperibili*, in *Comparazione e diritti civili*, 2010.
- BORGHETTI J.S., *L'abuso del diritto in Francia*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- BORGHETTI J.S., *L'abuso del diritto in Francia*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- BORIA P., *Art. 53*, in CELOTTO A.-OLIVETTI M.-BIFULCO R. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.
- BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012.

- BORSARI R., *Abuso del diritto e rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in ID (a cura di), *Diritto penale, creatività e co-disciplinarietà*, Padova, 2013.
- BORSARI R., *Diritto penale, creatività e co-disciplinarietà. Banchi di prova dell'esperienza giudiziale*, Padova, 2013.
- BOSI M., *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*. Atti del VI seminario di formazione interdottoale di diritto e procedura penale "Giuliano Vassalli" organizzato dall'ISISC. Noto (SR), 18-20.09.2015, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2016.
- BRICOLA F., *Dolus in re ipsa. Osservazioni in tema di oggetto e di accertamento del dolo*, Milano, 1960.
- BRICOLA F., *La discrezionalità nel diritto penale*, Milano, 1965.
- BRICOLA F., *Teoria generale del reato* (voce), in *Noviss. dig. it.*, Torino, vol. XIV, 1973.
- BRICOLA F., Art. 25, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1980.
- BRICOLA F., *Legalità e crisi: l'articolo 25, 2° e 3° comma, Cost. rivisitato alla fine degli anni '70*, in *Quest. crim.*, 1980.
- BRICOLA F., *Diritto penale e oggetto di tutela*, in *Studi in memoria di Giacomo Delitala*, I, Milano, 1984.
- BRICOLA F., *Tecniche di tutela penale e tecniche alternative di tutela*, in DE ACUTIS M.-PALOMBARINI G. (a cura di), *Funzioni e limiti del diritto penale. Alternative di tutela*, Padova, 1984.
- BRICOLA F., *Scritti di diritto penale*, a cura di CANESTRARI S.-MELCHIONDA A., I, Milano, 1997.
- BRUNELLI D., *Il codice penale Rattazzi e il riconoscimento delle libertà costituzionali: riflessi sulle scelte di penalizzazione*, in VINCIGUERRA S. (a cura di), *Il Codice penale per gli Stati del Re di Sardegna e per l'Italia Unita (1859)*, Padova, 2008.
- BRUNELLI D., *Paradossi e limiti della attuale realpolitik in materia penale*, in *Arch. pen.*, 2/2013.
- BRUNI C., *La buona fede a tutela del diritto del mediatore alla provvigione* (nota a Cass. civ., Sez. III, sent. 05.03.2009, n. 5348), in *Obbl. e contr.*, 8-9/2010.
- CADOPPI A., *Prime applicazioni giurisprudenziali in tema di errore di diritto in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2/1985.
- CADOPPI A., *Il reato omissivo proprio*, Padova, II, 1988.
- CADOPPI A., *Il principio di irretroattività*, in INSOLERA G.-MAZZACUVA N.-PAVARINI M.-ZANOTTI M. (a cura di), *Introduzione al sistema penale*, I, Torino, 2000.
- CADOPPI A., *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in*

- action della legalità, Torino, 2014.
- CADOPPI A. (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017.
- CAMPANELLI G., *Interpretazione conforme alla CEDU e al diritto comunitario: proporzionalità e adeguatezza in materia penale*, in D'AMICO M.- RANDAZZO B. (a cura di), *Interpretazione conforme e tecniche argomentative*, Quaderni del "Gruppo di Pisa", Torino, 2009.
- CANESCHI G., *I confini di applicazione del principio del contraddittorio in sede extrapenale*. Atti del VI seminario di formazione interdottorale di diritto e procedura penale "Giuliano Vassalli" (Noto 18-20 settembre 2015), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2016.
- CANESTRARI S., *Responsabilità oggettiva* (voce), in *Dig. disc. pen.*, XII, 1997.
- CANESTRARI S., *Dolo eventuale e colpa cosciente. Ai confini tra dolo e colpa nella struttura delle fattispecie delittuose*, Milano, 1999.
- CANESTRARI S.-CORNACCHIA L.-DE SIMONE G., *Manuale di diritto penale*, Bologna, 2008.
- CANZIO G., *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2015 del Primo Presidente della Corte di Cassazione per l'inaugurazione dell'anno giudiziario*: www.cortedicassazione.it.
- CAPRIGLIONE F., *La finanza come fenomeno di dimensione internazionale*, in ID. (a cura di), *L'ordinamento finanziario italiano*, Padova, 2010.
- CAPRIOLO F., *Abuso del diritto di difesa e nullità inoffensive* (nota a Cass. pen., Sez. unite, sent. 10.01.2012, n. 155), in *Cass. pen.*, 7-8/2012.
- CARACCIOLI I., *L'esercizio del diritto*, Milano, 1965.
- CARACCIOLI I., *Imposta elusa e reati tributari di evasione nell'impostazione della Cassazione* (nota a Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739), in *Riv. dir. trib.*, 3/2012.
- CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria, Commentario al D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001.
- CARLASSARE L., *La concezione della legalità in Sergio Foïs*, in VIGNUDELLI A. (a cura di), *La dottrina di Sergio Foïs*, Modena, 2012.
- CAROLI P., *La Corte europea in tema di offese pubbliche contro gli ebrei* (nota a Corte EDU, Sez. V, sent. 20.10.2015, ric. 25239/13 DIEUDONNE M'BALA M'BALA c. Francia), in *Dir. pen. cont.*, 21 dicembre 2015.
- CARRARO L., *Valore attuale della massima fraus omnia corrumpit*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1949.
- CARTABIA M., *Commento all'art. 53, Livello di protezione*, BIFULCO R.- M. CARTABIA M.- CELOTTO A. (a cura di), *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001.

- CARTABIA M., (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007.
- CARTABIA M., *Le sentenze “gemelle”: diritti fondamentali, fonti, giudici* (Corte cost., sent. 24.10.2007, n. 349), in *Giur. cost.*, 5/2007.
- CASSESE S., *Le autorità indipendenti: origini storiche e problemi odierni*, in CASSESE S.-FRANCHINI C. (a cura di), *I garanti delle regole*, Bologna, 1996.
- CASTRONUOVO D., *La colpa penale*, Milano, 2009.
- CATTANEO F., *Hobbes e il modello politico moderno*, in CHIODI G.M.-GATTI R. (a cura di), *La filosofia politica di Hobbes*, Milano, 2009.
- CATTANEO M.A., *Illuminismo e legislazione*, Milano, 1966.
- CATTANEO M.A., *Lo Stato totalitario come “Anti-Stato di diritto”*, in ID., *Terrorismo ed arbitrio. Il problema giuridico del totalitarismo*, Padova, 1998.
- CAZZETTA G., *Responsabilità civile e abuso del diritto fra otto e novecento*, in VELLUZZI V., (a cura di), *L’abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012.
- CELANO B., *Principi, regole autorità. Considerazioni su M. Atienza, J. Ruiz Manero, Illeciti atipici*, in *Europa e diritto privato*, 3/2006.
- CENTONZE F., *L’imputabilità, il vizio di mente e i disturbi personali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2005.
- CERQUETTI, *Reati tributari* (voce), in *Enc. dir.*, XXXVIII, Milano, 1987.
- CERRATO M., *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell’imposizione tributaria*, Milano, 2009.
- CERRATO M., *Accertamenti su dividendi e sostituzione d’imposta*, in MAISTO G. (a cura di), *La tassazione dei dividendi intersocietari. Temi attuali di diritto tributario italiano, dell’Unione Europea e delle convenzioni internazionali*, Milano, 2011.
- CERRUTI T., *CEDU, UE e parametri di costituzionalità: è cambiato qualcosa dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona?* (nota a Così Corte cost., sent. 11.03.2011, n. 80), in *Giur. it.*, 4/2012.
- CHELI E., *Libertà e limiti all’iniziativa economica privata nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. dir. pub.*, 1/1960.
- CHIEPPA G.P., *Art. 16*, in CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2001.
- CHITI M.P., *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 1999.
- CHITI M.P., *L’invalidità degli atti amministrativi per violazioni di disposizioni comunitarie e il relativo regime processuale*, in *Dir. amm.*, 2003.

- CIRAULO A., *La punibilità degli omessi versamenti dell'Iva e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, Sent., sent. 12.09.2013, n. 37425), in *Cass. pen.*, 1/2014.
- COBO DEL ROSAL G., *El proceso de elaboración del Código penal de 1928*, in *Anuario de historia del derecho español*, 2012.
- COLLI VIGNARELLI A., *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Boll. trib.*, 9/2009.
- COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA n. 11400 del 14.04.2000, in *Fisco*, 18/2000.
- COMANDUCCI P., *Abuso del diritto e interpretazione giuridica*, in VELLUZZI V., (a cura di), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012.
- COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione interpretativa sulla libera prestazione dei servizi e interesse generale nella seconda direttiva bancaria* (SEC(97) 1193), del 20.06.1997: www.eur-lex.europa.eu.
- COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione interpretativa sulla libera prestazione dei servizi e interesse generale nel settore delle assicurazioni* (2000/C43/03), del 16.02.2005: www.eur-lex.europa.eu.
- CONDORELLI L., *Il "riconoscimento generale" delle consuetudini internazionali nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. int.*, 1979.
- CONFORTI B., *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione* (nota a Corte Cost., sent. 24.10.2007, n. 348 e 349), in *Giur. it.*, 3/2008.
- CONSULICH F., *La scriminante sfigurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione? Il caso dei reati fiscali*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1/2014.
- CONTI R., *Corte Costituzionale e CEDU: qualcosa di nuovo all'orizzonte?* (nota a Corte cost., sent. 26.11.2009, n. 311), in *Corr. giur.*, 5/2010.
- CORASANITI G., *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2006.
- CORASANITI G., *Nullità* (nota a Cass. civ., Sez. V., 14.11.2005, n. 22932), in *Obbl. e contr.*, 3/2006.
- CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario* (nota a Cass. civ., Sez. V, 21.01.2009, n. 1465), in *Dir. prat. trib.*, 2/2009.
- CORASANITI G., *Contratto in frode alla legge* (nota a Cass. civ., Sez. Unite, 26.06.2009, n. 15029), in *Obbl. e contr.*, 10/2009.

- CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- CORDEIRO GUERRA R., *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 10/2009.
- CORRADO OLIVA C., *L'abuso del diritto in ambito tributario tra onere di allegazione e onere della prova*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- CORRAO P.-VIOLA P., *Introduzione agli studi di storia*, Roma, 2005.
- CORSO P., "Ne bis in idem", *elusione fiscale e concorso nel reato tributario secondo la sentenza "Dolce e Gabbana"* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 30.10.2015, n. 43809), in *Riv. giur. trib.*, 1/2016.
- CORSO P., *Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità?* (nota a Cass. pen., Sez. III, 18.03.2011, n. 26723), in *Corr. trib.*, 36/2011.
- CORTE DI CASSAZIONE. UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio*. Relazione n. III/05/2015 del 28.10.2015: www.cortedicassazione.it.
- COSTA P., *Il principio di legalità: un campo di tensione nella modernità penale*, in *Principio di legalità e diritto penale*, Quaderni fiorentini, 36/2007.
- CRESPI A., *Imputabilità* (voce), in *Enc. dir.*, XX, Milano, 1970.
- CRISTOFORI G., *Il fenomeno della "esterovestizione" fiscale delle società*, in BORSARI R. (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013.
- CRIVELLI E., Art. 53, in BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012.
- CUGINI A., *In tema di elusione fiscale* (nota a Trib. Catania, Sez. III, sent. 29.05.2010, n. 2741), in *Cass. pen.*, 1/2012.
- CUOCOLO F., *Forme di Stato e di governo*, in *Dig. disc. pubbl.*, VI, 1991.
- CUPELLI C., *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012.
- CUPELLI C., *Il caso Taricco e il controlimite della riserva di legge in materia penale*, in BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017.
- D'ALESSANDRO F., *Le false valutazioni al vaglio delle Sezioni unite: la nomofilachia, la legalità e il dialogo interdisciplinare* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, 27.05.2016, n. 22474), in *Cass. pen.*, 7-8/2016.

- D'ANGELO A., *Rapporti tra buona fede e abuso del diritto*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- DAMI F., *La condotta elusiva deve essere sanzionata pur nel rispetto dei principi generali* (nota a Cass. civ. Sez. V, 30.11.2011, n. 25537), in *Riv. giur. trib.*, 2/2012.
- DE FRANCESCO G., *Il problema della colpevolezza, tra pensiero giuridico ed evoluzione del sistema normativo*, in GROSSI P. (a cura di), *Giuristi e legislatori. Pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, Milano, 1997.
- DE FRANCESCO G., *Le sfide della politica criminale: "integrazione" e sviluppo dei sistemi repressivi, nel quadro dell'internazionalizzazione della tutela penale*, in FOFFANI L. (a cura di), *Diritto penale comparato, europeo e internazionale: prospettive per il XXI secolo*, Milano, 2006.
- DE FRANCESCO G., *Strutture normative e dinamiche dell'errore nello specchio degli elementi differenziali del reato*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011.
- DE MAGLIE C., *Le due legalità: quale convivenza nel diritto penale?*, in *Criminalia*, 2013.
- DE MITA E., *La giurisprudenza fiscale della Cassazione in materia di abuso del diritto*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.
- DE SANTIS G., *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale* (nota a Trib. Catania, Sez. V, ord. 27.11.2014), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015.
- DE VERO G., *Dolo eventuale, colpa cosciente e costruzione "separata" dei tipi criminosi*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011.
- DE VERO G., *Corso di diritto penale*, Torino, 2012.
- DE VERO G., *Le scriminanti putative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1998.
- DEL CARMEN GÓMEZ LAPLAZA M., *Abuso de derecho*, in *Revista de derecho privado*, 11-12/2006.
- DEL FEDERICO L., *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giust. trib.*, 2/2007.
- DEL VAGLIO M., *Revirement della Corte di Cassazione in tema di interpretazione degli atti collegati ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro* (nota a Cass. civ., Sez. V, 23.11.2001, n. 14900), in *Riv. not.*, 5/2002.
- DELITALA G., *Il fatto nella teoria generale del reato*, Padova, 1930.
- DELITALA G., *Criteri direttivi del nuovo codice penale*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1935.
- DELITALA G., *Adempimento di un dovere* (voce), in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958.
- DELITALA G., *Diritto penale. Raccolta degli scritti*, vol. I, Milano, 1976.
- DELL'ANDRO R., *Antigiuridicità* (voce), in *Enc. dir.*, II, Milano, 1959.

- DELLI PRISCOLI L.-FIORENTI F., *La Corte costituzionale e il principio di retroattività della legge più favorevole al reo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009.
- DELL'OSSO A.M., *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 03.05.2013, n. 19100, in *Dir. pen. proc.*, 1/2014).
- DELLA VALLE E., *Brevi note in tema di rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva*, in *Rass. trib.*, 5/2012.
- DEMURO G.P., *Il dolo. L'accertamento*, II, Milano, 2010.
- DENORA B., *Ancora dubbi sulla possibile natura antielusiva dell'interposizione?* (nota a Cass. civ., Sez. V, 10.06.2016, n. 11937), in *Riv. dir. trib.* (suppl. online), 29.07.2016.
- DEOTTO D.-NADALUTTI M., *Guida alla riforma fiscale. L'abuso del diritto*, Milano, 2016.
- DI AMATO A.-PISANO R., *I reati tributari*, in DI AMATO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII, Padova, 2002.
- DI GIORGI P.L., *Introduzione a Weber M., Scienza come vocazione e altri testi di etica e scienza sociale*, Milano, 1996.
- DI GIOVINE O., *L'interpretazione nel diritto penale tra creatività e vincolo alla legge*, Milano, 2006.
- DI GIOVINE O., *Il principio di legalità tra diritto nazionale e diritto convenzionale*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.
- DI GIOVINE O., *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell'interpretazione*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 1/2013.
- DI GIOVINE O., *Antiformalismo interpretativo: il pollo di Russell e la stabilizzazione del precedente giurisprudenziale*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2015.
- DI SIENA M., *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000.
- DI SIENA M., *La sanzionabilità penale dell'elusione fiscale alla luce delle più recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2010.
- DI SIENA M., *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa* (nota a Cass. pen., Sez. V, sent. 09.09.2013, n. 36894), in *Riv. dir. trib.*, 10/2013.
- DI SIENA M., *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2015.
- DI VETTA G., *Abuso del diritto nella prospettiva penale*, in GIOVANNINI A.-DI MARTINO A.-MARZADURI E. (a cura di), *Diritto penale e processuale*, in GIOVANNINI A. (diretto da), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, I, 2016.

- DODARO G., *Il valore della Resistenza nell'esperienza di Giuliano Vassalli*, in PEZZINI B.-ROSSI S. (a cura di), *I giuristi e la Resistenza. Una biografia intellettuale del Paese*, Milano, 2016.
- DOGLIANI M.-MASSA PINTO I., *Elementi di diritto costituzionale*, Torino, 2015.
- DOLCINI E.-PALIERO C.E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006.
- DONATELLI S., *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, (nota a Cass. civ., Sez. V, 23.11.2001, n. 14900), in *Rass. trib.*, 2002.
- DONELLI F., *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 1 ottobre 2015.
- DONINI M., *Errore sul fatto ed errore sul divieto nello specchio del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 1989.
- DONINI M., *Il delitto contravvenzionale. "Culpa iuris" e oggetto del dolo nei reati a condotta neutra*, Milano, 1993.
- DONINI M., *Ragioni e limiti della fondazione del diritto penale sulla Carta costituzionale. Il significato dell'esperienza italiana*, in *Foro it.*, 2001.
- DONINI M., *Il modello costituzionale di illecito penale*, in ID., *Il volto attuale dell'illecito penale*, Milano, 2004.
- DONINI M., *Antigiuridicità e giustificazione oggi. Una "nuova" dogmatica, o solo una critica, per il diritto penale moderno?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2009.
- DONINI M., *Disposizioni e norma nell'ermeneutica penale*, in AA.VV., *La fabbrica delle interpretazioni*, Milano, 2012.
- DONINI M., *L'eredità di Bricola e il costituzionalismo penale come metodo. Radici nazionali e sviluppi sovranazionali*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2012.
- DONINI M., *Il concorso esterno "alla vita dell'associazione" e il principio di tipicità penale*, in *Dir. pen. cont.*, 13 gennaio 2017.
- DONINI M.-ORLANDI R. (a cura di), *Il penale nella società dei diritti. Cause di giustificazione e mutamenti sociali*, Bologna, 2010.
- DWORKIN R., *I diritti presi sul serio*, Bologna, 2010.
- EUSEBI L., *"Il futuro del principio penalistico di colpevolezza". Note in margine ad un contributo di Günter Stratenwerth*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1982.
- EUSEBI L., *Il dolo come volontà*, Brescia, 1993.
- EUSEBI L., *Nemmeno la Corte di Giustizia dell'Unione Europea può erigere il giudice a legislatore*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2015.

- EUSEBI L., *L'insostenibile leggerezza del testo: la responsabilità perduta della progettazione politico-criminale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2016.
- FAGA S., *Ancora sul rapporto tra diritto interno e Cedu: una "contaminazione virtuosa" delle due prospettive* (nota a Corte cost., sent. 04.12.2009, n. 317), in *Giur. it.*, 8-9/2010.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005.
- FALSITTA G., *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaria italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2007.
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009.
- FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2010.
- FANELLI R., *La Corte di cassazione applica l'esimente per obiettive condizioni di incertezza* (nota a Cass. civ., Sez. V, 29.07.2014, n. 1725), in *Corr. trib.*, 41/2014.
- FASSÒ G., *Il diritto naturale*, Torino, 1964.
- FERRAJOLI L., *Diritto e ragione. Teoria del garantismo penale*, Roma-Bari, 1989.
- FERRAJOLI L., *I diritti fondamentali*, in VITALE E. (a cura di), *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, Roma-Bari, 2001.
- FERRAJOLI L., *Principia iuris. Teoria del diritto e della democrazia*, Roma-Bari, 2007.
- FERRAJOLI L., *Sui fondamenti dei diritti fondamentali. Un approccio multidisciplinare*, in *Studi sulla questione criminale*, 2/2010.
- FERRAJOLI L., *Costituzionalismo principialista e costituzionalismo garantista*, in *Giur. cost.*, 3/2010.
- FERRO V., *La responsabilità dell'acquirente finale di un prodotto "contraffatto"* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, sent. 19.01.2012, n. 22225), in *Dir. pen. proc.*, 11/2012.
- FEUERBACH J.P.A., *Anti-Hobbes ovvero i limiti del potere supremo e il diritto coattivo dei cittadini contro il sovrano*, trad. CATTANEO M.A., Milano, 1972.
- FEUERBACH J.P.A., *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts*, Giessen, 1847.
- FIANDACA G.-MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 1997.
- FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte speciale*, vol. I, Bologna, 2002.
- FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2014.

- FIANDACA G., *Il “bene giuridico” come problema teorico e come criterio di politica criminale*, in MARINUCCI G.-DOLCINI E. (a cura di), *Diritto penale in trasformazione*, Milano, 1985.
- FIANDACA G., *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1987.
- FIANDACA G., *Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale* (voce), in *Dig. disc. pen.*, II, Torino, 1988.
- FIANDACA G., *Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: “prima lettura” della sentenza n. 364/1988* (nota a Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364), in *Foro It.*, 1/1988.
- FIANDACA G., *Considerazioni su responsabilità oggettiva e prevenzione*, in STILE A.M. (a cura di), *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, Napoli, 1989.
- FIANDACA G., *Pena “patteggiata” e principio rieducativo: un arduo compromesso tra logica di parte e controllo giudiziale* (nota a Corte cost., sent. 02.07.1990, n. 313), in *Foro it.*, I, 1990.
- FIANDACA G., *La giustizia penale in bicamerale*, in *Foro it.*, 5/1997.
- FIANDACA G., *Aspetti problematici del rapporto tra diritto penale e democrazia*, in STILE A. M., (a cura di), *Democrazia e autoritarismo nel diritto penale*, Napoli, 2011.
- FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell’età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011.
- FINAZZO S., *La Corte Costituzionale tra principio di ragionevolezza e discrezionalità legislativa: riflessione a margine della sentenza n. 68 del 2012* (nota a Corte cost., sent. 23.03.2012, n. 68), in *Ind. pen.*, 2/2012.
- FIORAVANTI M., *Le due trasformazioni costituzionali dell’Italia repubblicana*, in *La Costituzione ieri e oggi* (Atti del Convegno dell’Accademia nazionale dei Lincei, Roma 9-10 gennaio 2008): www.lincei.it.
- IORE S., *Cause di giustificazione e fatti colposi*, Padova, 1996.
- IORELLA A., *Teoria generale del reato* (voce), in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1987.
- IORENTINO S., *L’art. 10-bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali* (Atti del IV Convegno Nazionale dell’Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario sul tema “Nuovi elementi di capacità contributiva e ricchezze nascoste”, Napoli, 14-15 ottobre 2015), in *Riv. Guardia di Finanza*, 6/2015.
- IORENO E., *Sulla lottizzazione abusiva come reato a consumazione alternativa* (nota a Cass. pen., Sez. unite, nota a Cass. pen., Sez. unite, 08.02.2002, n. 5115), in *Giur.it.*, 10/2003.

- FLICK G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 4/2011.
- FLICK G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?* in *Giur. comm.*, 2/2012.
- FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014.
- FLORA G., *Verso una interpretazione abrogatrice della norma sull'errore di diritto nei reati tributari (art. 8 l. n. 516 del 1982)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2/1988.
- FLORA G., *Riflessioni su colpevolezza e responsabilità oggettiva occulta nella prassi giurisprudenziale*, in STILE A.M. (a cura di), *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, Napoli, 1989.
- FLORA G., *Errore (voce)*, in *Dig. disc. pen.*, IV, Torino, 1990.
- FLORA G., *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2001.
- FLORA G., *Verso un diritto penale del tipo d'autore*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/2008.
- FLORA G., *Perché l' "elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana")*, (nota a Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739), in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 4/2011.
- FOFFANI L. (a cura di), *Diritto penale comparato, europeo e internazionale: prospettive per il XXI secolo*, Milano. 2006.
- FOIS S., *La riserva di legge: origine e significato dell'istituto nella "monarchia costituzionale" tedesca*, in ID., *La crisi della legalità. Raccolta di scritti*, Milano, 2010.
- FONDAROLI D., *Le nuove frontiere della colpa d'autore: l'orso "problematico"*, in *Arch. pen.*, 3/2014.
- FONDAROLI D., *Osservazioni in merito alla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Arch. pen.*, 1/2017.
- FORNASARI G., *Buona fede e delitti: limiti normativi dell'art. 5 c.p. e criteri di concretizzazione* (nota a Trib. Milano, 12.02.1986), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1987.
- FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 1/2011.
- FRANSONI G., *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012.
- FRANSONI G., *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema ma non trova la soluzione* (nota a Cass. civ., Sez. trib., ord. 05.11.2013, n. 24739), in *Riv. dir. trib.*, 1/2014.

- FRANSONI G., *La “multiforme” efficacia nel tempo dell’art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272), in *Corr. trib.*, 44/2015.
- FRISOLI G., *La clausola generale della buona fede in ambito societario* (nota a Cass. civ., Sez. I, sent. 12.12.2005 n. 27387), in *Giur. comm.*, 1/2007.
- GABELLI M., *Il fumus del reato di dichiarazione infedele non è escluso in caso di elusione* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 07.07.2011, n. 26723), in *Società*, 9/2011.
- GABELLI M., *Ristrutturazioni aziendali: non si configura l’abuso del diritto se manca lo strumento giuridico alternativo* (nota a Cass. civ., Sez. V, sent. 14.01.2015, n. 439), in *Società*, 3/2015.
- GABRIELLI E., *Il “contratto frazionato” e l’unità dell’operazione economica* (nota a Cass. civ., Sez. trib., 04.10.2006, n. 21371), in *Giust. civ.*, 3/2008.
- GALGANO F., *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- GALIMBERTI A., *La legge sui rifiuti è «troppo complicata»: imprenditore assolto* (nota a Trib. Milano, sent. 12.12.2016, n. 12077), in *Il Sole 24 ore*, 17 aprile 2017.
- GALLI G., *Storia delle dottrine politiche*, Milano, 2000.
- GALLI C., *All’insegna del Leviatano. Potenza e destino del progetto politico moderno*. Introduzione a HOBBS T., *Leviatano*, trad. di MICHELI G., Milano, 2011.
- GALLO F., *La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- GALLO F., *Rilevanza penale dell’elusione*, in *Rass. trib.*, 2/2001.
- GALLO M., *Colpa penale* (voce), in *Enc. dir.*, VII, Milano, 1960.
- GALLO M., *L’elemento oggettivo del reato. Appunti di diritto penale*, Torino, 1963.
- GALLO M., *Dolo* (voce), in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964.
- GALLO M., *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, I, Torino, 2014.
- GAMBARDELLA M., *Precisazioni dogmatiche sul potere-dovere del giudice penale di disapplicare le ordinanze contingibili e urgenti illegittime in materia di rifiuti* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 16.06.1999, n. 2304), in *Cass. pen.*, 12/2000.
- GAMBARDELLA M., *L’art. 2 del codice penale tra nuova incriminazione, abolito criminis, depenalizzazione e successione di leggi nel tempo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009.
- GAMBARDELLA M., *Il “caso Scoppola”: per la Corte europea l’art. 7 CEDU garantisce anche il principio di retroattività della legge penale più favorevole*, in *Cass. pen.*, 5/2010.
- GAMBARDELLA M., *Lex mitior e giustizia penale*, Torino, 2013.

- GAMBARDELLA M., *Il caso Taricco: obblighi di disapplicazione in malam partem e compatibilità con i principi costituzionali della riserva di legge e di irretroattività*, in BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017.
- GAMBARO A.-CENINI M., *Abuso di diritto, risarcimento del danno e contratto: quando la chiarezza va in vacanza* (nota a Cass. civ., Sez. III, sent. 18.09.2009, n. 20106), in *Corr. giur.*, 1/2011.
- GAMBARO A., *Abuso del diritto* (voce), in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1988.
- GAMBERINI A., *Le scriminanti*, in BRICOLA F.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto penale*, II, Torino, 1984.
- GAMBOGI G., *La riforma dei reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016.
- GARGANI A., *Verso una “democrazia giudiziaria”? i poteri normativi del giudice tra principio di legalità e diritto europeo*, in *Criminalia*, 2011.
- GATTA G.L., *Abolitio criminis e successione di norme integratrici: teoria e prassi*, Milano, 2008,
- GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009.
- GENTILI A., *L'abuso del diritto come argomento*, in VELLUZZI V., (a cura di), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012.
- GESTRI M., *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003.
- GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto* (nota a Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2013.
- GIACOMETTI T., *La Cassazione torna sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale* (nota a Cass. pen., Sez. III, 03.05.2013, n. 19100), in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 4/2013.
- GIANFREDA A., *Diritto penale e religione tra modelli nazionali e giurisprudenza di Strasburgo (Italia, Regno Unito e Francia)*, Milano, 2012.
- GIANNELLI A., *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1/2014.
- GIANOCELLI S., *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte dirette e divieto comunitario di abuso del diritto*, *Giur. it.*, 5/2008.
- GINSBORG P., *Storia d'Italia dal dopoguerra a oggi*, Torino, 2006.
- GIORGIANNI V., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963.
- GIOVAGNOLI R., *L'atto amministrativo in contrasto con il diritto comunitario: il regime giuridico e il problema dell'autotutela decisoria*, in *Giust. amm.*, 2004.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, *Riv. dir. trib.*, 1/2014.

- GIOVANNINI A., *Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 11/2015.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tra autonomia del contribuente, principio di legalità dell'imposizione e discrezionalità amministrativa*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 1/2017.
- GIUNTA F., *Verso un equivalente funzionale della riserva di legge* (nota introduttiva al dibattito), in *Criminalia*, 2011.
- GRANDI C., *Riserva di legge e legalità penale europea*, Milano, 2010.
- GRASSO G., *Diritto penale dell'economia, normativa comunitaria e coordinamento delle disposizioni sanzionatorie nazionali*, in *Riv. dir. int. priv. e proc.*, 1987.
- GRASSO G., *La Costituzione per l'Europa e la formazione di un diritto penale dell'Unione europea*, in DOLCINI E.-PALIERO C.E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, I, Milano, 2006.
- GRASSO G., *Introduzione. Diritto penale ed integrazione europea*, in GRASSO G.-SICURELLA R. (a cura di), *Lezioni di diritto penale europeo*, Milano, 2007.
- GRASSO G., *Il Trattato di Lisbona e le nuove competenze penali dell'Unione*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.
- GRASSO G.-PICOTTI L.-SICURELLA R. (a cura di), *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011.
- GRAZIANO G., *L'ignoranza e l'errore nel diritto penale tributario: l'“impatto” della riforma ex D. Lgs. n. 74/2000 sulla “vexata quaestio”*, in *Rass. trib.*, 3/2002.
- GRECO F.- TOLLA M., *La nuova disciplina antielusiva italiana*, in *Riv. della Guardia di Finanza*, 2/2017.
- GRIZIOTTI B., *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1940.
- GRIZIOTTI B., *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto di imposte di registro (a proposito degli artt. 8, 9 e 65 dell'imposta di registro)*, in *Riv. dir. fin.*, II, 1941.
- GRIZIOTTI B., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1949.
- GRONDONA M., *Il problema dell'abuso tra tecnica e politica del diritto*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- GROSSO C.F., *Difesa legittima e stato di necessità*, Milano, 1964.
- GROSSO C.F., *Le grandi correnti del pensiero penalistico italiano tra Ottocento e Novecento*, in VIOLANTE L. (a cura di), *Storia d'Italia. La criminalità*, Annali, 12, Torino, 1997.
- GROSSO C.F., *Principio di colpevolezza e personalità della responsabilità penale*, in VASSALLI G. (a cura di), *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, Napoli, 2006.

- GROSSO C.F., *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine all'asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, in *Criminalia*, 2007.
- GROSSO C.F., *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine all'asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, in *Criminalia*, 2011.
- GUARNIER T., *Libertà di iniziativa economica privata e libera concorrenza. Alcuni spunti di riflessione*, in *Rivista AIC*, 1/2016.
- GULLO A., *Diffamazione e legittimazione dell'intervento penale. Contributo ad una riforma dei delitti contro l'onore*, Roma, 2013.
- HABERMAS J., *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, trad. it., Milano, 1996.
- HENSEL A., *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, in *Festgabe der Bonner Juristenfacultat für E. Zitelmann*, Monaco di Baviera, 1923.
- IMPERATO L., *La sentenza "Dolce e Gabbana" (ri)afferma il primato del diritto penale sul diritto tributario*, in *Il Fisco*, 2/2016.
- INSOLERA G., *Obblighi costituzionali di tutela penale*, in ID., *Democrazia, ragione e prevaricazione. Dalle vicende del falso in bilancio ad un nuovo riparto costituzionale nella attribuzione dei poteri?*, Milano, 2003.
- INSOLERA G. (a cura di), *Riserva di legge e democrazia penale: il ruolo della scienza penale*, Bologna, 2005.
- INSOLERA G., *Terrorismo internazionale tra delitto politico e diritto penale del nemico*, in *Dir. pen. proc.*, 7/2006.
- INSOLERA G., *Ancora sul problema del concorso esterno nei delitti associativi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/2008.
- INSOLERA G., *Luci ed ombre del diritto penale vivente tra legge e diritto delle Corti*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.
- INSOLERA G., *Qualche riflessione e una domanda sulla legalità penale nell'“epoca dei giudici”*, in *Criminalia*, 2012.
- INSOLERA G., *La produzione del “penale”: tra Governo e Parlamento maggioritario*, in *Dir. pen. cont.*, 17 giugno 2016.
- INSOLERA G., *Dall'imprevedibilità del diritto all'imprevedibilità del giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2016.
- INSOLERA G.-MANES V., *La sentenza della Corte di giustizia sul “falso in bilancio”: un epilogo deludente?*, in *Cass. pen.*, 9/2005.
- INSOLERA G.-MAZZACUVA N.-PAVARINI M.-ZANOTTI M. (a cura di), *Introduzione al sistema penale*, I, Torino, 2000.

- IRTI N., *Norma e luoghi. Problemi di geo-diritto*, Roma-Bari, 2006.
- IRTI N., *La crisi della fattispecie*, in *Riv. dir. proc.*, 1/2014.
- JAKOBS G., *I terroristi non hanno diritti*, in KOSTORIS R.E.-ORLANDI R. (a cura di), *Contrasto al terrorismo interno e internazionale*, Torino, 2006.
- JARACH D., *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi di imposta*, in *Riv. dir. sc. fin.*, II, 1937.
- JARACH D., *I contratti a gradini e l'imposta di registro* (nota a Cass. civ., 09.05.1979, n. 2658), in *Riv. dir. fin.*, II, 1982.
- KANT E., *Metafisica dei costumi*, trad. it., VIDARI G., Bari, 1970.
- KANT I., *Per la pace perpetua*, con prefazione di VECA S., Milano, 1991.
- KELLER A., *La dichiarazione infedele*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, I, Torino, 2017.
- KELSEN H., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, trad. TREVES R., Torino, 1967.
- KRUSE H. W., *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto fiscale*, Padova, 1992.
- LA TORRE M., *Disavventure del diritto soggettivo. Una vicenda teorica*, Milano, 1996.
- LANDONI E., *Il lessico italiano oggi*, in *Rass. it. di linguistica applicata*, 1-2/2003.
- LANZI A., *La scriminante dell'art. 51 c.p. e le libertà costituzionali*, Milano, 1983.
- LANZI A., *Lezioni di diritto penale tributario*, Parma, 1985.
- LANZI A., *L'esimente dell'errore su norme tributarie fra la giurisprudenza di legittimità e quella costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1/1988.
- LANZI A., *Le novità nella riforma del sistema penale tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 4/2000.
- LANZI A., *Non è più reato utilizzare fatture per operazioni inesistenti: si pronunciano le Sezioni Unite* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, sent. 25.10.2000, n. 27), in *Dir. pen. proc.*, 6/2001.
- LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011.
- LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Ind. pen.*, 1/2012.
- LANZI A., *Il flebile incrocio tra illuminismo, legalità e diritto penale dell'economia*, in *Ind. pen.*, 1/2016.
- LANZI A.-ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014.
- LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Assago, 2017.
- LANZI A.-PUTINATI P., *Istituzioni di diritto penale dell'economia*, Milano, 2007.
- LANZI M., *Falsi valutativi, legislazione e formante giurisprudenziale: politica criminale a*

- confronto con la crisi della legalità* (nota a Cass., Sez. V, 30.07.2015, n. 33774; Cass., Sez. V, 12.01.2016, n. 890; Cass., Sez. V., 22.02.2016, n. 6916), in *Dir. pen. cont.*, 04 marzo 2016.
- LANZI M., *La disciplina dell'errore di diritto nella materia penale tributaria*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, I, Torino, 2017.
- LECALDANO E., *Jeremy BENTHAM e la riforma utilitaristica delle leggi*, prefazione a BENTHAM J., *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* (1780), Torino 1998 (e-book 2013).
- LEINER G., *Il principio di determinatezza e il principio di precisione/tassatività e le sue ricadute nella tecnica di formulazione della fattispecie penale*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-PAPA M.-MANNA A. (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte generale. Il diritto penale e la legge penale*, I, Torino, 2012.
- LEINER G., “Fatto”, “fatto tipico” e “fattispecie”, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-PAPA M.-MANNA A. (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte generale. Il reato*, II, Torino, 2012.
- LISZT F., *La teoria dello scopo nel diritto penale*, a cura di CALVI A.A., Milano, 1962.
- LOCKE J., *Due trattati sul governo*, cap. VII “*Della società politica o civile*”, trad. CASALINI B., Pisa, 2007.
- LOMBARDO M., *La normativa italiana sul giuoco e sulle scommesse clandestine e le libertà comunitarie* (nota a Cass. pen., Sez. III, 08.09.2004, n. 36038), in *Giur. it.*, 6/2005.
- LONGCHAMPS DE BÉRIER F., *L'abuso del diritto nell'esperienza del diritto privato romano*, Torino, 2013.
- LONGOBUCCO F., *Profili evolutivi del principio fraud omnia corrumpit tra “contratto in frode al terzo” e “contratto in danno di terzi”*, in *Rass. dir. civ.*, 3/2012.
- LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell’“abuso” del diritto entra nell’ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L’evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte* (nota a Cass. civ., Sez. V, sent. 29.09.2006, n. 21221), in *Dir. prat. trib.*, 4/2007.
- LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2009.
- LOVISOLO A., *L’art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle “valide ragioni economiche” tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali* (nota a Cass. civ., Sez. Unite, 23.12.2008, n. 30055), in *Riv. giur. trib.*, 3/2009.

- LUNGHINI G., *Art. 1. Definizioni*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2016.
- LUNGHINI G., *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 9/2006.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005.
- LUPI R.-STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva* (nota a Cass. civ., Sez. Unite, sentenze 23.12.2008, n. 30055, 30056 e 30057), in *Corr. trib.*, 6/2009.
- LUZZATI C., *Significato liquido*, in AA.VV., *La fabbrica delle interpretazioni*, Milano, 2012.
- MAGGIORE G., *Diritto penale totalitario nello Stato totalitario*, in *Riv. it. dir. pen.*, 11/1939.
- MAIELLO V., *La Consulta e la Corte EDU attestano la matrice giurisprudenziale del concorso esterno* (nota a Corte cost., sent. 26.03.2015, n. 48, e Corte edu, sent. 14.04.2015, n. 66655/13), in *Dir. pen. proc.*, 8/2015.
- MAIELLO V., *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, sent. 25.06.2009, n. 394), in *Dir. pen. proc.*, 4/2010.
- MAIELLO V., *Il concorso esterno tra indeterminatezza legislativa e tipizzazione giurisprudenziale*, Torino, 2014.
- MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in ID (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione ed abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009.
- MAIWALD M., *Fra principio di colpevolezza e prevenzione generale. La punibilità della non imputabilità causata da ubriachezza*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011.
- MANACORDA S., *Unione europea e sistema penale: stato della questione e prospettive di sviluppo*, in *Studium juris*, 1997.
- MANACORDA S., *Carta dei diritti fondamentali e CEDU: una nuova topografia delle garanzie penalistiche in Europa*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.
- MANACORDA S., *Le garanzie penalistiche nei rapporti con il diritto dell'Unione e il problematico ricorso al rinvio pregiudiziale: una lettura contestualizzata del caso Taricco*, in BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017.
- MANES V., *Le violazioni dipendenti da "obiettive condizioni di incertezza" e l'errore nel sistema dei reati tributari*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 3/2001.
- MANES V., *Il principio di offensività nel diritto penale*, Torino, 2005.

- MANES V., *Nessuna interpretazione conforme al diritto comunitario con effetti “in malam partem”* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, sent. 06.10.2009, n. 38691), in *Cass. pen.*, 1/2010.
- MANES V., *L'eterointegrazione della fattispecie penale mediante fonti subordinate, tra riserva “politica” e specificazione “tecnica”*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2010.
- MANES V., *La lunga marcia della Convenzione europea ed i “nuovi” vincoli per l'ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.
- MANES V., *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012.
- MANES V., Art. 7, in BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012.
- MANES V., *Prometeo alla Consulta: una lettura dei limiti costituzionali all'equiparazione tra diritto giurisprudenziale e legge* (nota a Corte cost., sent. 12.10.2012, n. 230), in *Giur. cost.* 2013.
- MANES V., *Principi costituzionali in materia penale (diritto penale sostanziale)*, Roma, 2014.
- MANES V., *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali*, in *Dir. pen. cont.*, 22 febbraio 2016.
- MANES V., *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a “Taricco”. Note minime all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 24 del 2017* (nota a Corte cost., ord. 26.01.2017, n. 24), in *Dir. pen. cont.*, 13 febbraio 2017.
- MANES V., *La “svolta” Taricco e la potenziale “sovversione di sistema”: le ragioni dei controlimiti*, in BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017.
- MANES V.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011.
- MANFREDA S.-SORBELLO P., *Autorità amministrative indipendenti e nuovi ruoli della Guardia di Finanza. I profili sanzionatori dell'ostacolo “mediato” all'esercizio delle funzioni di vigilanza*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 1/2017.
- MANGIONE A., *La dichiarazione infedele*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002.
- MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1/2000.

- MANNA A., *Colpa cosciente e dolo eventuale: l'indistinto confine e la crisi del principio di stretta legalità*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, I, Torino, 2011.
- MANNA A., *Diritto penale e costituzione*, in CADOPPI A.-CANESTRARI S.-PAPA M.-MANNA A. (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte generale. Il diritto penale e la legge penale*, vol. I, Torino, 2012.
- MANNA A., *La sentenza Contrada e i suoi effetti sull'ordinamento italiano: doppio vulnus alla legalità penale?*, in *Dir. pen. cont.*, 4 ottobre 2016.
- MANNA A., *Il lato oscuro del diritto penale*, Pisa, 2017.
- MANNO M.A., *Giochi, scommesse e responsabilità penale*, Milano, 2008.
- MANTOVANI F., *Esercizio del diritto*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966.
- MANTOVANI F., *Ignorantia legis scusabile e inescusabile* (nota a Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1990.
- MANTOVANI F., *La "perenne crisi" e "la perenne vitalità" della pena. E la "crisi di solitudine" del diritto penale*, in DOLCINI E.-PALIERO C.E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, I, Milano, 2006.
- MANTOVANI F., *Diritto penale*, Padova, 2009.
- MANTOVANI F., *Dolo e colpa comune e dolo e colpa speciale*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011.
- MANTOVANI M., *Autorizzazioni e cause di giustificazione*, in DONINI M.-ORLANDI R. (a cura di), *Il penale nella società dei diritti. Cause di giustificazione e mutamenti sociali*, Bologna, 2010.
- MANZONI I.-VANZ G., *Il diritto tributario*, Torino 2007.
- MARCHESELLI A., *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2/2009.
- MARCHESELLI A., *La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge* (nota a Cass. civ., Sez. V, 22.09.2010, n. 20030), in *Corr. trib.*, 41/2010.
- MARCHESELLI A., *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 07.07.2011, n. 26723), in *Riv. giur. trib.*, 10/2011.
- MARINI G., *Colpevolezza* (voce), in *Dig. disc. pen.*, 1988.
- MARINI G., *Imputabilità* (voce), in *Dig. disc. pen.*, VI, Torino, 1992.
- MARINI G., *Note in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2013.
- MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale. Parte Generale*, Milano, 2015.
- MARINUCCI G., *Consuetudine* (voce), in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961.

- MARINUCCI G., *Fatto e scriminanti. Note dogmatiche e politico-criminali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1983.
- MARINUCCI G., *Antigiuridicità*, in *Dig. disc. pen.*, I, Torino, 1987.
- MARINUCCI G., *Cause di giustificazione* (voce), in *Dig. disc. pen.*, II, Torino, 1988.
- MARINUCCI G., *L'analogia e la "punibilità svincolata dalla conformità alla fattispecie penale"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2007.
- MARINUCCI G., *La colpa. Studi*, Milano, 2013.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo* (nota a Cass. civ., Sez. Trib., 13.02.2009, n. 3559), in *Dir. prat. trib.*, 6/2014.
- MARSAGLIA G., *"Dividend washing": simulazione o nullità del contratto per frode alla legge* (nota a Cass. civ., Sez. V, 26.10.2005, n. 20816), in *Dir. prat. soc.*, 12/2006.
- MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in GROSSO C.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010.
- MARX M., *Zur Definition des Begriffs 2 Rechtsgut. Prolegomena einer materialen Verbrechenslehre*, München, 1972.
- MASSARO A., *Reati a movente culturale o religioso. Considerazioni in materia di ignorantia legis e coscienza dell'offesa*, in MASSARO A.-TRAPANI M. (a cura di), *Temi penali*, Torino, 2013.
- MASTROIACOVO V., *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, in FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012.
- MASTROPAOLO A., *Note a margine della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino* (26 agosto 1789), in *Arch. dir. e storia costituzionali*, 2011: www.dircost.unito.it
- MATTEUCCIN., *Liberalismo*, in BOBBIO N.-MATTEUCCIN. (a cura di), *Dizionario di politica*, Torino, 1976.
- MAUGERI A.M., *La dichiarazione di incostituzionalità di una norma per la violazione di obblighi comunitari ex artt. 11 e 117 Cost.: si aprono nuove prospettive?* (nota a Corte cost., sent. 28.01.2010, n. 28), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2011.
- MAZZACUVA FR., *La Grande Camera della Corte EDU su principio di legalità della pena e mutamenti giurisprudenziali sfavorevoli* (nota a Corte EDU, sent. 21.10.2013, caso n. 42750/09 DEL RIO PRADA c. Spagna), in *Dir. pen. cont.*, 30 ottobre 2013.
- MAZZACUVA FR., *Art. 7. Nulla poena sine lege*, in UBERTIS G.-VIGANÒ F. (a cura di), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino 2016.
- MAZZACUVA N., *Il disvalore di evento nell'illecito penale. L'illecito commissivo doloso e colposo*, Milano, 1983.

- MELCHIONDA A., *Colpevolezza ed errore nell'attuale sistema di diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1/1988.
- MELCHIONDA A., *False fatture: la nuova disciplina al vaglio della Corte costituzionale* (nota a Corte cost., 15.03.2002, n. 49), in *Foro it.*, 2/2003.
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.
- MELIS G., *Sull'“interpretazione antielusiva” di Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2008.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016.
- MELONI CABRAS A., *Domanda di adempimento frazionata e violazione dei canoni di correttezza e buona fede* (nota a Cass. civ., Sez. Unite, sent. 15.11.2007, n. 23726), in *Obbl. e contr.*, 10/2008.
- MENDOZA R., *Le sezioni unite affermano la rilevanza penale della concessione edilizia emessa in difformità della normativa urbanistica e dalle previsioni di piano* (nota a Cass. pen., Sez. unite, 12.11.1993, n. 11635), in *Cass. pen.*, 4/1994.
- MENGONI L., *Scritti, I, Metodo e teoria giuridica*, Milano, 2011.
- MERANI C., *Commento agli artt. 13-22*, in BIN M. (a cura di), *Commentario al codice delle assicurazioni. Decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209*, Padova, 2006.
- MESSINA M., *L'abuso del diritto*, Napoli, 2003.
- MEZZETTI L., *Diritti e doveri*, Torino, 2013.
- MICCINESI M., *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, II, 2012.
- MILETTI M.N., *“Piemontizzare le contrade italiane”. L'adeguamento del codice penale sardo alle province meridionali*, in VINCIGUERRA S. (a cura di), *Il Codice penale per gli Stati del Re di Sardegna e per l'Italia Unita (1859)*, Padova, 2008.
- MILITELLO V., *I diritti fondamentali come oggetto di tutela penale: l'apporto della Carta europea*, in *Dir. pen. XXI secolo*, 1/2003.
- MILITELLO V., *L'identità della scienza giuridica penale nell'ordinamento multilivello*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2014.
- MISTRETTA M., *Abusi nel settore dei diritti reali*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- MOCCIA S., *Lo Statuto della Corte Penale Internazionale: i profili della legalità*, in DOLCINI E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, vol. II, 2006.
- MONGILLO V., *L'emissione di fatture per operazioni inesistenti al vaglio della Consulta* (nota a Corte cost., sent. 15.03.2002, n. 49), in *Rass. trib.*, 4/2002.

- MONTESQUIEU Charles-Louis de Secondat, *Lo spirito delle leggi*, con introduzione di BARNI G., trad. BOFFITTO SERRA B., Milano, 1967.
- MORABITO P.M., *La strategia visuale di Hobbes. A margine di un libro di Horst Bredekamp*, Bologna, 2010.
- MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009.
- MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272), in *Dir. pen. cont.*, 09 ottobre 2015.
- MUSCO E., *Bene giuridico e tutela dell'onore*, Milano, 1974.
- MUSCO E., *Consenso e legislazione penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1993.
- MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002.
- MUSCO E., *L'illusione penalistica*, Milano, 2004.
- MUSCO E., *Reati tributari* (voce), in *Enc. dir.*, Annali, I, 2007.
- MUSCO E., *A proposito... di legalità penale*, in *Arch. pen.*, 3/2014.
- MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012.
- NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Assago, 2000.
- NAPOLEONI V., *Mutamento di giurisprudenza in bonam partem e revoca del giudicato di condanna: altolà della Consulta a prospettive avanguardistiche di (supposto) adeguamento ai dicta della Corte di Strasburgo*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3-4/2012.
- NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958.
- NAUCKE W., *Die zweckmäßige und die kritische Strafgesetzmäßigkeit, dargestellt an den Lehren J.P.A. Feuerbachs (1775-1832)*, in *Principio di legalità e diritto penale, Quaderni fiorentini*, 36/2007.
- NICOLIN S., *Il mutuo riconoscimento tra mercato interno e sussidiarietà*, Padova, 2005.
- NICOTRA I., *Diritto pubblico e costituzionale*, Torino, 2013.
- NOCERINO C., *Articolo 4*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015.
- NOGEIRA J.F.P., *Abuso de direito em fiscalidade directa: a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*, Coimbra, 2009.
- NOZICK R., *Anarchia, stato e utopia*, Milano, 2008.
- NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1/1998.
- NUVOLONE P., *La riforma del § 2 del cod. pen. germanico*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1938.

- NUVOLONE P., *Il sistema del diritto penale*, Padova, 1975.
- NUVOLONE P., *La concezione giuridica italiana della colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1976.
- NUVOLONE P., *Profili soggettivi del reato tributario*, in *Ind. pen.*, 1/1984.
- NUVOLONE P., *Giuseppe Zanardelli e il codice penale del 1889*, in CHIARINI R. (a cura di), *Giuseppe Zanardelli*, Milano, 1985.
- ORLANDI R., *Abuso del diritto o diritto all'abuso?*, in *Cass. pen.*, 10/2012.
- OTHEIMER M., Art. 10 (trad. it. MARTINELLI E.), in BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012.
- PADOVANI T., *Appunti sull'evoluzione del concetto di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1973.
- PADOVANI T., *Alle radici di un dogma: appunti su l'origine dell'antigiuridicità obiettiva*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1983.
- PADOVANI T., *Itinerari della riforma penale tributaria*, in *Il fisco*, 1984.
- PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1987.
- PADOVANI T., *L'ignoranza inevitabile sulla legge penale e la declaratoria d'incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.* (nota a Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364), in *Leg. pen.*, 1988.
- PADOVANI T., *Jus non scriptum e crisi della legalità nel diritto penale*, Napoli, 2014.
- PAGLIARO A., *Bene giuridico e interpretazione della legge penale*, in *Studi in onore di Antolisei*, II, Milano, 1965.
- PAGLIARO A., *Legge penale* (voce), in *Enc. dir.*, XXIII, 1973.
- PAGLIARO A., *Principi di diritto penale. Parte generale*, 1980.
- PAGLIARO A., *Commisurazione giudiziale della pena e prevenzione generale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1981.
- PAGLIARO A., *Fatto, condotta illecita e responsabilità obiettiva nella teoria del reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1985.
- PAGLIARO A., *Il reato*, in GROSSO C.F., PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2007.
- PAGLIARO A., *Il fatto di reato* (Palermo, 1960), in ID., *Il diritto penale fra norma e società. Scritti 1956-2008*, I, Milano, 2009.
- PALAZZO F., *Il principio di determinatezza nel diritto penale. La fattispecie*, Padova, 1979.
- PALAZZO F., *Ignorantia legis: vecchi limiti ed orizzonti nuovi della colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/1988.

- PALAZZO F.C., *I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1992.
- PALAZZO F., *Legge penale* (voce), in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1993, vol. VIII.
- PALAZZO F., *Costituzionalismo penale e diritti fondamentali*, in *Diritti, nuove tecnologie, trasformazioni sociali. Scritti in memoria di Paolo Barile*, Padova, 2003.
- PALAZZO F., *Sistema delle fonti e legalità penale*, in INSOLERA G. (a cura di), *Riserva di legge e democrazia penale: il ruolo della scienza penale*, Bologna, 2005.
- PALAZZO F., *Legalità penale: considerazioni su trasformazioni e complessità di un principio fondamentale*, in *Principio di legalità e diritto penale, Quaderni fiorentini*, 36/2007.
- PALAZZO F., *Costituzione e scriminanti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009.
- PALAZZO F., *L'abuso del processo e i suoi rimedi tra legalità processuale e legalità sostanziale*, in *Cass. pen.*, 10/2012.
- PALAZZO F., *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, in *Dir. pen. proc.*, 9/2015.
- PALAZZO F., *Corso di diritto penale. Parte generale*, 2016.
- PALAZZO F., *Legalità fra law in the books e law in action*, in CADOPPI A. (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017.
- PALAZZO F., *Armonizzazione europea e costituzionalismo penale tra diritto e politica*, in BERNARDI A. (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017.
- PALICI DI SUNI E., *Il volontariato tra valori costituzionali supremi ed autonomia regionale (nota a Corte cost., sent. 28.02.1992, n. 75)*, in *Giur. it.*, 1/1992.
- PALIERO C.E., *L'agorà e il palazzo. Quale legittimazione per il diritto penale?*, in *Criminalia*, 2012.
- PANEBIANCO A., *Prefazione a LOCKE J., Il secondo trattato sul governo*, Milano, 2010.
- PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia: contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponible*, Milano, 2000.
- PARODI C., *La Corte di giustizia UE dichiara, una volta ancora, incompatibile con il diritto europeo la vigente disciplina italiana in materia di scommesse*, in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2012.
- PARODI C.-VIGANÒ F., *Una (problematica) sentenza della Cassazione in tema di raccolta abusiva di scommesse e di rapporti tra diritto interno e diritto dell'Unione europea (nota a Cass. pen., sez. III, 16.05.2012, n. 18767)*, in *Dir. pen. cont.*, 25 maggio 2012.
- PASQUINO G., *Corso di scienza politica*, Bologna, 1997.
- PASSERINI GLAZEL L., *La forza normativa del tipo. Pragmatica dell'atto giuridico e teoria della categorizzazione*, Macerata, 2005.

- PATRONO P., *L'errore nel diritto penale tributario*, in *Riv. trim dir. pen. ec.*, 3/2002.
- PATTI S., *Abuso del diritto*, in *Dig. scienze priv.*, vol. I, Torino, 1987.
- PAVARINI M., *La Corte Costituzionale di fronte al problema penitenziario: un primo approccio in tema di lavoro carcerario* (nota a Corte cost., sent. 22.11.1974, n. 264), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1976.
- PAVARINI M., *Il "grottesco" della penologia contemporanea*, in CURI U.-PALOMBARINI G., *Diritto penale minimo*, Roma, 2002.
- PECORELLA C., *Corte costituzionale e falso in bilancio: un inspiegabile ritorno al punto di partenza* (nota a Corte cost., ord. 24.02.2006, n. 7), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2006.
- PEDRAZZI C., *L'influenza della produzione giuridica della CEE*, in CAPPELLETTI M.-PIZZORUSSO A. (a cura di), *L'influenza del diritto europeo sul diritto italiano*, Milano, 1982.
- PELISSERO M.-PETRINI D.-PISA P., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2013.
- PELISSERO M., *La clandestinità e i guai delle leggi scritte con la pancia*, in *Il Secolo XIX*, 29 gennaio 2016.
- PEPE F., *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009.
- PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto", e norme penali*, in *Riv. trim dir. pen. econ.*, 3/2012.
- PERINI A., *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?*, in *Riv. dir. trib.*, 4/2013.
- PERINI A., *Reati tributari* (voce), in *Dig. disc. pen.*, XXIII, Aggiornamento, Torino, 2013.
- PETRI V., *Il valore e la posizione delle norme CEDU nell'ordinamento interno* (nota a Corte Cost., sent. 24.10.2007, n. 348 e 349), in *Cass. pen.*, 6/2008.
- PEZZUTO G., *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002.
- PICOTTI L., *La legge penale*, in BRICOLA F.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto penale*, II, Torino, 1984.
- PICOTTI L., *Il dolo specifico: un'indagine sugli "elementi finalistici" delle fattispecie penali*, Milano, 1993.
- PICOTTI L., *Diritto penale comunitario e Costituzione europea*, in CANESTRARI S.-FOFFANI L. (a cura di), *Il diritto penale nella prospettiva europea. Quali politiche criminali per quale Europa*, Milano, 2005.

- PIERANDREI F., *Saggio sulla teoria della costituzione*, in ID., *Scritti di diritto costituzionale*, Torino, 1965.
- PIERGALLINI C., *La potestà penale delle Regioni, oggi: approfondimenti, reticenze e suggestioni di una recente sentenza costituzionale* (nota a Corte cost., sent. 25.10.1989, n. 487), in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 4/1990.
- PINO G., *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, in *Ragion pratica*, 24/2005.
- PINO G., *Principi, ponderazione e la separazione tra diritto e morale. Sul neocostituzionalismo e i suoi critici*, in *Giur. cost.*, 1/2011.
- PINO G., *I principi tra teoria della norma e teoria dell'argomentazione giuridica*, in *Diritto & Questioni pubbliche*, 11/2012.
- PINO G., *L'insostenibile leggerezza della legalità penale*, in *Criminalia*, 2014.
- PISANI A., *Brevi note in tema di furto d'uso* (nota a Corte costituzionale, sent. 13.12.1988, n. 1085), in *Cass. pen.*, 5/1989.
- PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.
- PISTORELLI L., nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 26.11.2008, n. 3202, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1-2/2009.
- PIVA D., *Le Sezioni Unite sulle valutazioni: dai finti ai veri problemi delle nuove false comunicazioni sociali* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, sent. 27.05.2016, n. 22474), in *Corr. trib.*, 29/2016.
- PIZZETTI F.G., *Risarcibilità degli interessi legittimi e danno ingiusto. Se un giorno d'estate la Corte di cassazione* (nota a Cass. civ., Sez. Unite, sent. 22.07.1999, n. 500), in *Giur. it.*, 7/2000.
- PLANIOL M., *Traité élémentaire de droit civil*, II, Parigi, 1939.
- POCAR F., *Mercato interno ed Atto Unico Europeo*, in VALENTI A.M. (a cura di), *Integrazione europea e promozione dei diritti umani*, I, Perugia, 1997.
- PROSDOCIMI S., *Reato doloso* (voce), in *Dig. disc. pen.*, XI, Torino 1996.
- PROSDOCIMI S., *Dolus eventualis*, Milano, 1993.
- PULITANÒ D., *Ignoranza della legge* (dir. pen), in *Enc. dir.* XX, 1970.
- PULITANÒ D., *Il principio di colpevolezza ed il progetto di riforma penale*, Jus, 1974.
- PULITANO D., *L'errore di diritto nella teoria del reato*, Milano, 1976.
- PULITANÒ D., *Sciopero e categorie penalistiche*, in *Riv. giur. lav.*, 4/1982.
- PULITANÒ D., *Obblighi costituzionali di tutela penale?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1983.
- PULITANÒ D., *Una sentenza storica che restaura il principio di colpevolezza* in *Leg. pen.*, 1988, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1988.

- PULITANÒ D., *Responsabilità oggettiva e politica criminale*, in STILE A.M. (a cura di), *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, Napoli, 1989.
- PULITANÒ D., *Esercizio del diritto e adempimento del dovere*, in *Dig. disc. pen.*, IV, Torino, 1990.
- PULITANÒ D., *Il laboratorio del giurista: una discussione tra strumenti e scopi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2003.
- PULITANÒ D., *Sull'interpretazione e gli interpreti della legge penale*, in AA.VV., *Scritti in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, I, 2006.
- PULITANÒ D., *Diritto penale*, Torino, 2013.
- PULITANÒ D., *Crisi della legalità e confronto con la giurisprudenza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015.
- PULITANÒ D., *Ermeneutiche alla prova. La questione del falso valutativo*, in *Dir. pen. cont.*, 04 luglio 2016.
- PULITANÒ D., *Ragioni della legalità. A proposito di Corte cost. n. 24/2017* (nota a Corte cost., ord. 26.01.2017, n. 24), in *Dir. pen. cont.*, 19 aprile 2017.
- PUTINATI S., *Art. 3*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2016.
- RAMPONI L., *Transfer pricing e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1-2/2009.
- RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, I, 1965.
- RESCIGNO P., voce *Proprietà (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1988.
- RESCIGNO P., *L'abuso del diritto nel quadro dei principi generali*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- RIBEIRO R.M., *Abuso de direito e boa-fé: um estudo sobre a sistematização do instituto do abuso de direito a aplicabilidade do princípio da boa-fé como meio de coibir práticas abusivas nas relações contratuais*, Coimbra, 2008.
- RICCI G., *Sul frazionamento della domanda di risarcimento da fatto illecito* (nota a Cass. civ., Sez. VI, sent. 21.10.2015, n. 21318), in *Giur. it.*, 5/2016.
- RIONDATO S., *Riforma del diritto penale tributario tra abuso parlamentare della delegazione legislativa e abuso governativo della legislazione delegata*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1/2001.
- RIVELLO P., *La Corte costituzionale interviene sull'istituto della revisione al fine di garantire l'obbligo di adeguamento alle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo* (nota a Corte cost., sent. 04.04.2011, n. 113), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2011.

- RIVERDITI M., *Oltre i confini dell'elusione fiscale: considerazioni sul caso Mediaset* (nota a Cass. pen., Sez. feriale, sent. 29.08.2013, n. 35729), in *Arch. pen.*, 3/2014.
- RIZ R., *La teoria generale del reato nella dottrina italiana. Considerazioni sulla tripartizione*, in *Ind. pen.*, 1981.
- RIZ R., *Diritto comunitario e diritto penale*, Padova, 1984.
- RIZZARDI R., *I nuovi interpellanti tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corr. trib.*, 20/2016.
- ROCCO A., *L'oggetto del reato e della tutela giuridica penale. Contributo alle teorie generali del reato e della pena*, Torino, 1913.
- RODOTÀ S., *Appunti sul principio di buona fede* (nota a Cass. civ., Sez. I, sent. 16.02.1963, n. 357), in *Foro padano*, 1/1964.
- RODRÍGUEZ-BEREJO L. M., *Normas tributarias anti-abuso y carga de la prueba en el derecho tributario español*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3/2012.
- ROMANO M., *Cause di giustificazione, cause scusanti e cause di non punibilità in senso stretto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1990.
- ROMANO M., *Commentario sistematico del codice penale*, vol. I., Milano, 2004.
- ROMANO S., *Abuso del diritto* (voce), in *Enc. diritto*, Milano, 1958.
- RONCO M., *Le ragioni metagiuridiche del dolo eventuale*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011.
- ROSS A., *Colpa, responsabilità e pena*, trad. it., Milano, 1972.
- ROSSI A., *Il falso valutativo quale modalità del falso in bilancio nelle decisioni della Suprema Corte* (nota a Cass. pen. Sez. V, 12.01.2016, n. 890), in *Giur. it.*, 3/2016.
- ROXIN C., *Sul problema del diritto penale della colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1984.
- ROXIN C., *Politica criminale e sistema del diritto penale*, trad. it. MOCCIA S., Napoli, 2009.
- ROXIN C., *Lectio magistralis: dalla dittatura alla democrazia. Tendenze evolutive nel diritto penale e processuale tedesco*, in STILE A. M. (a cura di), *Democrazia e autoritarismo nel diritto penale*, Napoli, 2011.
- RUGA RIVA C., *Stato di emergenza e delimitazione territoriale. Verso un nuovo diritto penale dell'eccezione?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009.
- RUGGERI A., *Alla ricerca del retto significato dell'art. 53 della Carta dei diritti dell'Unione (noterelle a margine delle Conclusioni dell'Avv. gen. Y. Bot su una questione d'interpretazione sollevata dal Tribunale costituzionale spagnolo)*, in *I quaderni europei*, 45/2012.
- RUSSO R., *Il ruolo della law in action e la lezione della Corte europea dei diritti umani al*

- vaglio delle sezioni unite. Un tema ancora aperto* (nota a Cass. pen., Sez. Unite, sent. 13.05.2010, n. 18288), in *Cass. pen.*, 1/2011.
- SABELLA P. M., *Rilevanza penale dell'elusione fiscale ed abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell'attuazione della delega fiscale* (nota a Cass. pen., Sez. V, sent. 06.09.2013, n. 36859), in *Dir. e prat. trib.*, 4/2015.
- SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario e dell'ordinamento fiscale europeo*, in ID (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016.
- SALAFIA V., *Applicabilità dell'art. 2362 nel caso di interposizione fittizia* (nota a Cass., Sez. III, 07.11.2002, n. 15633), in *Società*, 4/2003.
- SALCUNI G., *L'europeizzazione del diritto penale: problemi e prospettive*, Milano, 2011.
- SALDAÑA Q., *La lotta contro i criminali nel codice penale spagnolo del 1928*, in AA.VV., *Il codice Rocco e le recenti codificazioni penali*, Roma, 1932.
- SALVI C., *Abuso del diritto* (voce), I) Diritto civile, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988.
- SANTAMARIA D., *Colpevolezza* (voce), in *Enc. dir.*, VII, 1961.
- SANTOLOCI M.-MAGLIA S., *Le Sezioni unite "rivoluzionano" il sistema giudiziario sui vincoli paesaggistici-ambientali* (nota a Cass. pen., Sez. unite, 21.10.1992), in *Riv. pen.*, 1993
- SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, in GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016.
- SARRA C., *L'imposizione nell'era della positività pluritipica: la giustizia tributaria e la Filosofia del diritto contemporanea*, in ZANUSO F., (a cura di), *Custodire il fuoco. Saggi di Filosofia del Diritto*, Milano, 2013.
- SBRICCOLI M., *Giustizia criminale*, in FIORAVANTI M. (a cura di), *Lo stato moderno in Europa. Istituzioni e diritto*, Roma-Bari, 2002.
- SBRICCOLI M., *Storia del diritto penale e della giustizia: scritti editi e inediti (1972-2007)*, Milano, 2009.
- SCHIANO DI PEPE G., *Insolvenza e gestione del credito bancario* (nota a Cass. civ., Sez. I, sent. 14.07.2000, n. 9321), in *Dir. fall. e delle società comm.*, 3/2001.
- SCHMITT C., *Teologia politica. Quattro capitoli sulla dottrina della sovranità* (II ed. 1934), trad. in MIGLIO G.-SCHIERA P. (a cura di), *Le categorie del "politico". Saggi di teoria politica*, 2013 Bologna.
- SCIALOJA V., *Degli atti d'emulazione nell'esercizio dei diritti*, in *Foro it.*, I, 1878.

- SCOGNAMIGLIO M., *Principio di legalità e divieto di analogia: note sull'origine del principio nullum crimen sine lege*, in AA. VV., *Regole e garanzie nel processo criminale romano*, Torino, 2016.
- SCOLETTA M., *La legalità penale nel sistema europeo dei diritti fondamentali*, in PALIERO C.E.-VIGANÒ F. (a cura di), *Europa e diritto penale*, Milano, 2013.
- SCOLETTA M., *Le parole sono importanti? Fatti materiali, false valutazioni di bilancio e limiti all'esegesi del giudice penale* (nota a Cass. Pen., Sez. V, 22.02.2016, n. 6916), in *Dir. pen. cont.*, 02 marzo 2016.
- SCOPINARO L., *Delitti contro l'Autorità delle decisioni giudiziarie*, in PISA P. (a cura di), *Reati contro l'amministrazione della giustizia*, in GROSSO C.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, VII, Milano, 2009.
- SCREPANTI S., *Le violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002.
- SCREPANTI S., *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative e penali*, in *Rass. trib.*, 2/2011.
- SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D. Lgs. n. 128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2015.
- SEMINARA S., *Considerazioni penalistiche sul disegno di legge in tema di tutela del risparmio*, in *Dir. pen. proc.*, 4/2004.
- SEMINARA S., *Sul metodo tecnico-giuridico e sull'evoluzione della penalistica italiana nella prima metà del XX secolo*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, I, Napoli, 2011.
- SEMINARA S., *Il sequestro di persona a scopo di estorsione tra paradigma normativo, cornice di pena e lieve entità del fatto* (nota a Corte cost., sent. 23.03.2012, n. 68), in *Cass. pen.*, 7-8/2012.
- SEPE E.A., *Elusione fiscale ed abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità e comunitaria*, in www.giustiziatributaria.it.
- SEPIO G., *Disarmonie nei trattamenti punitivi delle varie dichiarazioni e dei vari comportamenti che incidono sull'imposta dovuta*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari. Gli effetti della riforma sulle medie e grandi imprese: approfondimenti e riflessioni critiche*, Milano, 2000.
- SERVAIS D., *Uno spazio finanziario europeo*, Lussemburgo, 1995.
- SEVERINO DI BENEDETTO P., *L'errore su norme tributarie*, in FIANDACA G.- MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 1997.

- SGUBBI F., *Rilevanza, fondatezza ed implicazioni della questione di legittimità costituzionale dell'art. 51, ult. co., c.p.* (nota a Corte cost., sent. 22.06.1972, n. 123), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1-2/1971.
- SGUBBI F., *Il reato come rischio sociale: ricerche sulle scelte di allocazione dell'illegalità penale*, Bologna, 1990.
- SGUBBI F., *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, in FONDAROLI D. (a cura di), *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, Padova, 2008.
- SICURELLA R., *Diritto penale e competenze dell'Unione europea; linee guida di un sistema integrato di tutela dei beni giuridici sopranazionali e dei beni giuridici di interesse comune*, Milano, 2005.
- SICURELLA R., *Oltre la vexata quæstio della natura della prescrizione. L'actio finium regundorum della Consulta nell'ordinanza Taricco, tra sovranismo (strisciante) e richiamo (palese) al rispetto dei ruoli*, in BERNARDI A.-CUPELLI C. (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo fra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*. Atti del convegno tenutosi all'Università degli Studi di Ferrara il 24 febbraio 2017, Napoli, 2017.
- SILVESTRE P., *Piccole note a margine di un grande tema. Considerazioni brevi sul dolo eventuale*, in *Giust. pen.*, 7/2011.
- SILVESTRI G., *Verso uno ius commune europeo dei diritti fondamentali*, in *Quad. cost.* 7/2006.
- SILVESTRI G., *Fonti interne, fonti esterne e tutela integrata dei diritti fondamentali*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Modugno*, Napoli, 2011.
- SOANA G., *Frode carosello in materia di imposte dirette e responsabilità penale di soggetti diversi dal dichiarante* (nota a Cass. pen., Sez. feriale, 01.08.2013, n. 35729), in *Boll. trib.*, 23/2013.
- SOMMA A.- HABERL S., *L'abuso del diritto nell'esperienza tedesca*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- SOMMA A.- HABERL S., *L'abuso del diritto nell'esperienza tedesca*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- SORBELLO P., *Evasione fiscale e politica criminale. Considerazioni sull'inopportunità sistemica della mancata corresponsabilizzazione degli enti nei reati tributari*, in *Ind. pen.*, 1/2011.
- SORBELLO P., *L'abusivismo assicurativo fra tipo legale ed (in)applicatione giurisprudenziale*, in *Dir. econ. ass.*, 3/2011.

- SORBELLO P., *Mercato unico, attività assicurativa ed abuso del diritto*, in *Giur. merito*, 6/2011.
- SORBELLO P., *L'abusivismo nel diritto penale dell'intermediazione finanziaria*, Roma, 2014.
- SORBELLO P., *I diritti fondamentali come limite alla politica criminale*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 6/2014.
- SORBELLO P., *Politica criminale ed osservanza delle regole. Riflessioni su limiti e possibilità di conversione al razionale dei comportamenti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2016.
- SORGI G., *Quale Hobbes?: Dalla paura alla rappresentanza*, Roma, 2014.
- SOTIS C., *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007.
- SOTIS C., *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'Unione europea*, in *Cass. pen.*, 3/2010.
- SOTIS C., *Tra Antigone e Creonte io sto con Porzia. Riflessioni su Corte costituzionale 24 del 2017 (caso Taricco)*, in BERNARDI A.-CUPELLI C. (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo fra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*. Atti del convegno tenutosi all'Università degli Studi di Ferrara il 24 febbraio 2017, Napoli, 2017.
- SPASARI M., *Diritto penale e Costituzione*, Milano, 1966.
- SPAVENTA L., *Debito pubblico e pressione fiscale*, in *Moneta e credito*, 1988, vol. 41, n. 161.
- SPENA A., *Gradualismo nella tripartizione del reato. Una analisi critica*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011.
- STAMPACCHIA E., *Bada di non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l'ombra* (nota a Cass. pen., Sez. III, 31.07.2013, n. 33187), in *Cass. pen.*, 4/2015.
- STELLA F., *La teoria del bene giuridico e i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/1973.
- STELLA F., *La giustizia e le ingiustizie*, Bologna, 2016.
- STEVANATO D.-MORAS M., *Lo scorporo della componente "interessi" nel leasing di beni con Iva oggettivamente indetraibile, tra elusione e riqualificazione contrattuale* (nota a Cass. civ., Sez. V, sent. 03.09.2001, n. 11351), in *Dialoghi dir. trib.*, 2/2003.
- STEVANATO D., *Il "transfer pricing" tra evasione ed elusione* (nota a Cass. civ., Sez. V, sentenze 13.07.2012, n. 11949 e 27.02.2013, n. 4927), in *Riv. giur. trib.*, 4/2013.
- STILE A. M. (a cura di), *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, Napoli, 1985.
- STILE A.M. (a cura di), *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, Napoli, 1989.
- STILE A. M. (a cura di), *Democrazia e autoritarismo nel diritto penale*, Napoli, 2011.
- STORTONI L., *L'introduzione nel sistema penale dell'errore scusabile di diritto: significati e prospettive* (nota a Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/1988.

- TABELLINI P.M., *L'elusione fiscale*, Milano, 1988.
- TABELLINI P.M., *Libertà negoziale ed elusione di imposta. Il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, Padova, 1995.
- TARELLO G., *Frammenti di una teoria dell'interpretazione*, in GUASTINI R. (a cura di), *Problemi di teoria del diritto*, Bologna, 1980.
- TARUFFO M., *L'abuso del processo*, in VELLUZZI V., *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012.
- TERRACINA D., *La storia infinita del bollino SIAE* (nota a Cass. pen., sez. III, sent., 12.02.2008, n. 13810), in *Dir. internet*, 6/2008.
- TERRACINA D., *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012.
- TERRACINA D., *Il concetto di fittizietà nel diritto penale tributario*, in BORSARI R. (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013.
- TERRASI A., Art. 17, in BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY V., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011.
- TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012.
- TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012.
- TINELLI G.-MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2013.
- TRAVERSI A., Art. 15, in CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria, Commentario al D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001.
- TREGLIA S., *Il "nuovo" abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10-bis, l. 212 del 2000, c.d. Statuto del contribuente* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272), in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 3/2015.
- TREMONTE G., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1/1986.
- TROYER L.-INGRASSIA A., *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose* (nota a), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2013.
- TROYER L.-CAVALLINI S., *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno "a lato" su tre topoi in materia* (Cass. pen., Sez. V, sent. 06.09.2013, n. 36859), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2014.
- TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?* (nota a Cass. civ., Sez. Unite, 29.07.2013, n. 18184), in *Corr. trib.*, 36/2013.

- UBERTIS G.-VIGANÒ F. (a cura di), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino, 2016.
- UKMAR A., *Interpretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1949.
- UKMAR V., *L'interposizione fittizia e le società di comodo quali ipotesi di reato fiscale*, in *Evasione fiscale e repressione penale*, Padova, 1982.
- URBANI F., *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 07.10.2015, n. 40272), in *Cass. pen.*, 3/2016.
- VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2008.
- VALENTINI V., *La giustizia penale convenzionale e l'oltranzismo dei controlimiti*, in AA.VV., *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'ordinamento italiano. Problematiche attuali e prospettive per il futuro*, Torino, 2015.
- VALLAURI LOMBARDI L., *Corso di filosofia del diritto*, Padova, 2012.
- VALLINI A., *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, Torino, 2003.
- VASSALLI G., *La giurisprudenza penale germanica in materia d'analogia. Applicazioni e proposte d'applicazione del paragrafo secondo del Codice Penale del Reich*, in *Riv. dir. pen.*, 1937.
- VASSALLI G., *Il fatto negli elementi del reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/1984.
- VASSALLI G., *L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione della colpevolezza* (nota a Corte cost., sent. 24.03.1988, n. 364), in *Giur. cost.*, 1988.
- VASSALLI G., *Tipicità* (voce), in *Enc. dir.*, Milano, 1992, XLIV.
- VASSALLI G., *Nullum crimen, nulla poena, sine lege*, in *Dig.*, VIII, 1994.
- VASSALLI G., *Formula di Radbruch e diritto penale. Note sulla punizione dei "delitti di Stato" nella Germania postnazista e nella Germania postcomunista*, Milano, 2001.
- VELLUZZI V., *Due (brevi) note sul giudice penale e l'interpretazione*, in *Criminalia*, 2012.
- VELLUZZI V., *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012.
- VELLUZZI V., *Le preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica*, Pisa, 2013.
- VENAFRO E., *Le scusanti*, Torino, 2002.
- VENEZIANI P., *Elusione fiscale, esterovestizione e dichiarazione infedele diritto* (nota a Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739), in *Dir. pen. proc.*, 7/2012.
- VENTURATO B., *Note in tema di estero-vestizione e concorso eventuale nel reato omissivo proprio* (nota a Cass. pen., Sez. III, sent. 30.10.2015, n. 43809), in *Giur. it.*, 4/2016.
- VERRI F.-BORRELLI L., *Rivendita di auto usate, "regime del margine", inesistenza di reati in materia di Iva* (nota a Trib. Crotone, 22.05.2003), in *Il fisco*, 35/2003.

- VIGANÒ F., *Stato di necessità e conflitti di doveri: contributo alla teoria delle cause di giustificazione e delle scusanti*, Milano, 2000.
- VIGANÒ F., *La dimensione internazionale. L'influenza delle norme sovranazionali nel giudizio di "antigiuridicità" del fatto tipico*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009.
- VIGANÒ F., *L'arbitrio del non punire. Sugli obblighi di tutela penale dei diritti fondamentali*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011.
- VIGANÒ F., *L'adeguamento del sistema penale italiano al "diritto europeo" tra giurisdizione ordinaria e costituzionale*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2014.
- VIGANÒ F., *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in AA.VV., *La crisi della legalità. Il "sistema vivente delle fonti penali"*, Napoli, 2016.
- VIGANÒ F., *Il nullum crimen conteso: legalità "costituzionale" vs. legalità "convenzionale"?*, in *Dir. pen. cont.*, 05 aprile 2017.
- VIGNUDELLI A., *Diritto costituzionale*, Torino, 2010.
- VILLEY M., *La formazione del pensiero giuridico moderno*, Milano, 1986.
- VINCIGUERRA S., *I codici penali sardo-piemontesi del 1839 e del 1859*, in ID. (a cura di), *Diritto penale dell'ottocento. I codici preunitari e il codice Zanardelli*, Padova, 1999.
- VINCIGUERRA S., *Dal codice Zanardelli al codice Rocco. Una panoramica sulle ragioni, il metodo e gli esiti della sostituzione*, in ID. (a cura di), *Il Codice penale per il Regno d'Italia (1930)*, Padova, 2010.
- VIPIANA P.M., *La lottizzazione può essere abusiva anche se autorizzata: l'ultima parola alle Sezioni unite* (nota a Cass. pen., Sez. unite, 08.02.2002, n. 5115), in *Dir. pen. proc.*, 8/2002.
- VISINTINI G., *L'abuso del diritto come illecito aquiliano*, in EAD. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- VOLTAIRE F.M.A., *Dizionario filosofico delle leggi*, Roma, 1996.
- VOZZA D., *Obblighi di tutela penale del diritto alla vita ed accertamento del nesso causale. Riflessioni a margine della decisione della Corte europea dei diritti umani sul caso "Smaltini c. Italia"*. Atti del VI seminario di formazione interdotto di diritto e procedura penale "Giuliano Vassalli" (Noto 18-20 settembre 2015), in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 2/2016.
- ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, 1992.
- ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.
- ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 3/2008.

ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. trib.*, 6/2008.

ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. giur.*, 47-48/2015.

ZANNOTTI R., *La sanzione del diritto penale dell'economia (con particolare riferimento al diritto tributario)*, in *Riv. della Guardia di Finanza*, 5/2015.

ZANNOTTI R., *Diritto penale dell'economia*, Milano, 2017.

ZOPPINI G., *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1999.

ZOPPINI G., *Annotazioni sul regime fiscale proprio delle operazioni di "dividend washing"* (nota a Cass. civ., Sez. V, 03.04.2000, n. 3979), in *Giur. it.*, 8/2000.